

Bewertung und Erhaltung des
Vorratsvermögens in Frankreich

Peter Andersch



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555213_0007

BEWERTUNG UND ERHALTUNG DES VORRATSVERMÖGENS
IN FRANKREICH

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Peter Andersch

1958



Referent: Professor Dr. O. Hintner

Korreferent: Professor Dr. E. Heinen

Tag der mündlichen Prüfung: 23. Juli 1958

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
Einleitung	1
<u>Erster Teil:</u> Die Bewertung des Vorratsvermögens in Frankreich	3
A) Begriff und Wesen des Vorratsvermögens	4
I. Der Begriff des Vorratsvermögens	4
1. Die Bestimmung des Vorratsvermögens durch den plan comptable 1947	5
2. Die Bestimmung des Vorratsvermögens in den Runderlassen der Steuerverwaltung	7
II. Das Wesen des Vorratsvermögens	8
1. Die wirtschaftliche Wertschöpfung und das Vorrats- vermögen	9
2. Die Unterscheidung von notwendigem und sonstigem Vorratsvermögen	9
3. Die Theorie vom "stock-outil"	11
B) Feststellung und Bewertung des Vorratsvermögens	14
I. Die handelsrechtlichen Vorschriften	15
1. Die Inventur- und Abschlußvorschriften	15
2. Das Fehlen materieller Bewertungsvorschriften	16
3. Die Bewertung in Theorie und Rechtsprechung	17
4. Die Bewertung in der Praxis	20
II. Die steuerrechtlichen Vorschriften	21
1. Kurzer Abriß der direkten Besteuerung in Frankreich	22

	<u>Seite</u>
a) Vom Ancien Régime zur Revolutionsgesetzgebung	22
b) Die große Steuerreform 1914-1917	23
b1) Die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne	23
b2) Die Steuer auf das Gesamteinkommen	24
c) Die kleine Steuerreform von 1948	24
2. Die steuerrechtliche Bewertung des Vorratsvermögens	25
a) Die Duldung der geübten Bewertungspraktiken	25
b) Die etappenweise Reglementierung der Bewertung des Vorratsvermögens	27
b1) Spezialbuchführung für Betriebe mit öffentlichen Aufträgen	27
b2) Vereinheitlichte Bewertung für die ordentliche und außerordentliche Gewinnbesteuerung	27
b3) Erlass einer allgemein gültigen gesetzlichen Bewertungsvorschrift	28
b4) Gesetzliche Bewertungsvorschrift bei Bilanzaufwertung	29
b5) Endgültige gesetzliche Verankerung der Bewertungsvorschrift	30
c) Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen in der Interpretation der Steuerverwaltung	31
c1) Der Begriff des Anschaffungs- bzw. Herstellungspreises	31
c2) Die Ermittlung des Anschaffungspreises	32
c3) Die Zusammensetzung des Anschaffungspreises	33
c4) Die Zusammensetzung und Ermittlung des Herstellungspreises	36
c5) Die Anwendung und Ermittlung des (niedrigen) Tagespreises	37

	<u>Seite</u>
III. Die Bewertung des Vorratsvermögens gemäß plan comptable	39
1. Die Bemühungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens in Frankreich	39
a) Der plan comptable 1942	39
b) Der plan comptable 1947	40
2. Die Bewertungsregeln des plan comptable für das Vorratsvermögen	41
a) Die Bewertung der Waren, Rohstoffe und Verbrauchsstoffe	41
a1) Bewertung bei Fehlen einer permanenten Inventur	41
a2) Bewertung bei Vorhandensein einer permanenten Inventur	42
b) Die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate	44
b1) Bewertung bei Fehlen einer Selbstkostenrechnung	44
b2) Bewertung bei Vorhandensein einer Selbstkostenrechnung	44
c) Die Bewertung der in Fertigung befindlichen Produkte	46
d) Die Berücksichtigung von Wertminderungen	46
3. Die Anwendung des plan comptable in der französischen Wirtschaft	47
4. Die Abweichungen zwischen plan comptable 1947 und décret comptable 1948	49
IV. Das Verhältnis von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Bewertung (Problem von Handels- und Steuerbilanz)	50
1. Die steuerrechtliche Bewertung auf der Grundlage der handelsrechtlichen Bewertung (régime du bilan libre)	51

	<u>Seite</u>
a) Die Korrektur der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung	51
b) Die Reform der Handelsbilanz im Sinne der Gewinnermittlung	52
2. Die steuerrechtliche Bewertung als Grundlage der handelsrechtlichen Bewertung (régime du bilan réglementé)	53
a) Einheitliche Bewertung auf Grund der kriegszeitlichen Übergewinnbesteuerung	54
b) Einheitliche Gliederung und Bewertung auf Grund von Vergünstigungsmaßnahmen bei Geldentwertung	54
<u>Zweiter Teil:</u> Die Erhaltung des Vorratsvermögens in Frankreich	56
A) Die Problematik der Erhaltung des Vorratsvermögens in Perioden der Geldentwertung und Überbesteuerung	57
I. Die Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens unter den verschiedenen Aspekten ihrer Gefährdung	57
II. Die Inflation als Gefahrenquelle für die Vorratserhaltung	59
1. Die Symptome der Inflation	60
a) Der fortgesetzte, irreversible Preisauftrieb	60
b) Die Anspannung der Liquidität	61
c) Das Phänomen des Scheingewinns beim Vorratsvermögen	63
2. Die wirtschaftliche Selbsthilfe bei Inflation	66
a) Inflationsbewußte Preispolitik	67
b) Inflationsbewußte Kredit-, Vorrats- und Umsatzpolitik	68
c) Inflationsbewußte Bilanzpolitik	69
3. Spezielle Gefahrenfaktoren für die Erhaltung bei Inflation	70

	<u>Seite</u>
a) Die staatliche Preisreglementierung	71
b) Die Reglementierung des Bankkredites	74
c) Die steigende Fiskalbelastung	75
c1) Die indirekte Struktur des französischen Steuersystems	76
c2) Die zunehmende gewinnsteuerliche Belastung der Industrie- und Handelsbetriebe	77
c3) Die Korrekturbedürftigkeit des steuerlichen Ge- winnbegriffes	78
B) Die steuerrechtlichen Maßnahmen zur Begünstigung der Vorratsvermögenserhaltung in Frankreich	79
I. Provisorische Maßnahmen zur steuerlich erleichterten Erhaltung des Vorratsvermögens	80
1. Steuererleichterung für im Vorratsvermögen investierte Gewinne (1948)	80
a) Die begünstigten Wirtschaftsbetriebe	80
b) Der steuerbegünstigte Gewinnbetrag	80
c) Die Begrenzung des steuerbegünstigten Gewinnbetrages	81
d) Die gewährte Steuervergünstigung	81
e) Steuerverminderung oder Steueraufschub	81
f) Beurteilung	82
2. Die steuerbegünstigten Rücklagen für die Auffüllung der Lagerbestände (1949)	83
a) Die "dotation pour approvisionnements techniques" für Geschäftsjahr 1948	84
a1) Die begünstigten Unternehmungen	84
a2) Die Bemessung der "dotation" bei Industriebetrieben	84
a3) Die Bemessung der "dotation" bei Handelsbetrieben	84
a4) Die Steuerbegünstigung der "dotation"	84
b) Die "dotation pour approvisionnements techniques" für Geschäftsjahr 1949	85
b1) Die Gleichstellung von Industrie- und Handels- betrieben	85
b2) Die veränderte Bemessung der "dotation"	85

	<u>Seite</u>
b3) Die Steuerbegünstigung der "dotation"	85
c) Die bedingte Nachversteuerung der "dotations" der Geschäftsjahre 1948 und 1949	86
c1) Die sofortige Nachversteuerung bei Auflösung der "dotation"	86
c2) Die Nachversteuerung bei Rückgang des Vorrats- vermögens	86
d) Beurteilung	87
d1) Der widersprüchliche Charakter der "dotations"	87
d2) Die Bemessungskriterien der "dotation"	87
d3) Das Ausmaß der Steuerbegünstigung der "dotations"	88
3. Steuerwirksamer Abschlag auf den Vorratsvermögens- wert (1950)	90
a) Die Bestimmung des Abschlags auf den Vorratsvermö- genswert	90
a1) Die generelle Bestimmung mittels Haussekoeffi- zienten	90
a2) Die wahlweise Bestimmung mittels Inventur- vergleich	91
b) Die Begrenzung des Abschlags	91
c) Die Vornahme des Abschlags	91
d) Die steuerliche Wirksamkeit des Abschlags	91
e) Beurteilung	91
II. Permanente Maßnahmen zur steuerlich ungeschmälerten Erhaltung des Vorratsvermögens	93
1. Die steuerfreie Rücklage für die Erneuerung des Vorrats- vermögens (1941)	93
a) Die Wesensmerkmale der "provisions pour renouvel- lement des stocks"	93
a1) Die Bezogenheit auf einen Ausgangswert	93
a2) Die Gewinnabhängigkeit	94
a3) Die Nachhaltigkeit	94
a4) Die steuerliche Immunität	94

	Seite
b) Die Bildungsweise der "provisions"	95
b1) Die Bestimmung eines tatsächlichen Inventur- bestandes zum Ausgangsbestand (stock de départ)	95
b2) Die Ermittlung des Wertzuwachses des Ausgangs- bestandes	96
b21) Ermittlung anhand eines Generalindex	96
b22) Ermittlung anhand von Indizes der tatsächlichen Preissteigerungen	96
b23) Ermittlung anhand einer Mehrzahl partieller Indizes	97
b3) Die jährliche Bildung der "provisions"	97
b31) Der maximale Gesamtbetrag der "provisions"	97
b32) Der maximale Betrag der jährlichen Neu- zuweisung	98
b33) Auflösung der "provisions" bei Preistrückgang	98
c) Der Entwicklungsgang des Systems der "provisions"	98
c1) Partielle Blockierung des Gegenwertes der "provisions"	98
c2) Die Aufhebung der weiteren Bildungsmöglichkeit von "provisions pour renouvellement des stocks"	99
c3) Die Deblockierung des gesperrten Gegenwertes der "provisions"	100
c4) Die Kapitaleinbeziehung der "provisions"	100
d) Beurteilung	100
d1) Der Charakter der "provisions": Rücklage oder Rückstellung?	100
d11) Der Widerstreit in der französischen Fach- wissenschaft	100
d12) Die praktische Bedeutung der Streitfrage	101
d13) Der Rücklagecharakter der "provision"	102
d2) Die Bildungsmodalitäten der "provisions"	103
d21) Die Bestimmungsweise des stock de départ	103
d22) Die Bestimmungsweise des Wertzuwachses	104
d3) Die Wirksamkeit des Systems der "provisions"	105
d31) Die allgemein verbreitete Anwendung	105
d32) Die hemmenden Faktoren für eine nach- haltige Durchführung	105
d33) Die Entwertung der nicht reinvestierten Ge- genwerte der "provisions"	106

	<u>Seite</u>
2. Die Reform der Vorratsvermögensbewertung zum Zwecke der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des notwendigen Vorratsbestandes (1951)	106
a) Die Ergänzung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen	107
a1) Der Zusatz zur Bewertungsvorschrift des Artikel 38, 3 des Code général des Impôts	107
a2) Zweck und Bedeutung des Zusatzes	107
b) Die Reduzierung des Vorratsvermögenswertes um den Wertzuwachs des notwendigen Bestandes	107
b1) Die begünstigten Unternehmungen	108
b2) Die Bestimmung des notwendigen Vorratsbestandes (stock indispensable)	108
b21) Quantitative Bestimmung bei Rohstoffen	108
b22) Wertmäßige Bestimmung bei Halb- und Fertigfabrikaten und Verbrauchsstoffen	108
b23) Revisionsmöglichkeit des stock indispensable	108
b3) Zusammensetzung und Berechnung des jährlichen Höchstabzugsbetrages vom Vorratsvermögenswert	109
b31) Der systemfremde Bestandteil: Höchstabschlag auf den Vorratsvermögenswert 1950 gemäß Dekret vom 8. 3. 1951	109
b32) Der systemeigene Bestandteil: Wertzuwachs des stock indispensable seit 1950	110
b33) Der maximale Abzugsbetrag vom Vorratsvermögenswert	110
b4) Direkte oder indirekte Vornahme des Abzugs vom Vorratsvermögenswert	111
b41) Die direkte Absetzung (décote)	111
b42) Die indirekte Absetzung (dotation)	111
b5) Sofortige Nachversteuerung bei Auflösung des stock indispensable	112
c) Beurteilung	112
c1) Steuerrechtliche Anerkennung des Prinzips des stock-outil	112
c2) Die Technik der Reduzierung des Vorratsvermögenswertes gemäß Dekret vom 7. 5. 1952	113



	<u>Seite</u>
c21) Bestimmungsweise und Revisionsmöglichkeit des stock indispensable	113
c22) Bestimmungsweise des Wertzuwachses des stock indispensable	114
c23) Direkte oder indirekte Reduzierung des Vor- ratsvermögenswertes	116
c3) Die Wirksamkeit des neuen Systems der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des stock indispensable	117
c31) Die Stabilisierung des französischen Preis- niveaus nach 1951	117
c32) Die zeitweise Einschränkung der maximalen Reduzierungsmöglichkeit des Vorratsvermögens- wertes	118
c33) Die Anwendung in der Praxis 1950 bis 1953	119
III. Zusammenfassende Betrachtung der vom französischen Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur steuerbegünstig- ten Erhaltung des Vorratsvermögens	122

Statistischer Anhang

I. Statistik der französischen Preisentwicklung 1938-1951	125
II. Statistik der Liquiditätsentwicklung in Frankreich 1938-1951	126
III. Statistik der Gewinnbesteuerung der Industrie- und Handelsbetriebe in Frankreich	127

Quellenverzeichnis

I. Laufendes Quellenverzeichnis unter Anführung des Originaltextes der französischen Zitate	II
II. Die hauptsächlichen Gesetze und Dekrete zur Steuer- begünstigung der Vorratsvermögenserhaltung in Frankreich (Auszüge aus den Originaltexten)	XXXI
III. Alphabetisches Quellenverzeichnis	XLII

Lebenslauf

EINLEITUNG

Bewertung und Erhaltung des Vorratsvermögens in Frankreich, d. h. ein Wesensbestandteil des Betriebsvermögens der Wirtschaftsbetriebe, ist Gegenstand der Untersuchung, und zwar nicht einer solchen rein theoretischer Natur sondern einer die konkreten Verhältnisse und Entwicklungen innerhalb eines ganz bestimmten nationalen Wirtschaftsraumes berücksichtigenden Untersuchung.

Wenn das Vorratsvermögen herausgegriffen wird, dann aus der Überzeugung, daß Bewertung und Erhaltung gerade dieses Betriebsvermögens- teiles, mit dem die Wirtschaftsbetriebe unmittelbar in die Märkte hineingehen, ihre ganz spezielle Problematik haben.

Wenn Frankreich in seinen wirtschaftlichen, monetären und fiskalischen Verhältnissen zum konkreten Hintergrund für diese Untersuchung gemacht wird, dann aus dem Wissen um die besondere Aufmerksamkeit, welche die französische Gesetzgebung, Steuerverwaltung, Fachwissenschaft und Praxis - angesichts einer nahezu chronischen Geldentwertung - den Problemen der Bewertung und Erhaltung des Vorratsvermögens zugewendet haben.

Von diesen Ausgangspunkten her gesehen wird mit der vorliegenden Arbeit ein doppeltes Ziel verfolgt: Einmal eine übersichtliche, um eigene kritische Sicht bemühte Darstellung der Entwicklung, welche die Bewertung und die Maßnahmen zur Erhaltung des Vorratsvermögens in Frankreich bei fortschreitender Entwertung des Franken genommen haben, und zum anderen eine umfassende Behandlung der Problematik von Bewertung und Erhaltung des Vorratsvermögens unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in monetären Krisenzeiten. Die beständige Konfrontierung mit den konkreten Tatsachen der französischen Wirtschafts- und Währungsverhältnisse erscheint geeignet, diesen Erörterungen die Wirklichkeitsnähe zu verleihen, die zu echten Anregungen und wertvollen Schlußfolgerungen Anlaß sein kann.

Zur Abfassung der vorliegenden Arbeit seien kurz noch folgende Bemerkungen

kungen angeschlossen:

In stofflicher Hinsicht ergab sich auf Grund des Bestrebens, in die französischen Gegebenheiten einen materiellen Einblick zu verschaffen, zuweilen die Notwendigkeit, auch bestimmte Randgebiete und bestimmte historische Entwicklungen ausführlicher zu berücksichtigen, als dies bei der Behandlung der Thematik Bewertung und Erhaltung des Vorratsvermögens an sich erforderlich erscheinen mag.

In gestaltungsmäßiger Hinsicht stellte sich die Aufgabe, sowohl die französischen Quellen - Gesetzestexte, fiskalische Kommentare, Fachschrifttum - möglichst unmittelbar und möglichst umfassend zu erschließen, als auch die flüssige Lesbarkeit und Übersichtlichkeit der Arbeit durchgehend zu gewährleisten. Aus diesem Grunde wird die Fülle der angeführten Zitate aus französischen Quellen innerhalb der Arbeit in eigener Übersetzung gegeben, während ihr Originaltext in einem anhängend gebrachten laufenden Quellenverzeichnis leicht nachgeschlagen werden kann.

ERSTER TEIL

DIE BEWERTUNG DES VORRATSVERMÖGENS IN FRANKREICH

A. Begriff und Wesen des Vorratsvermögens

Eine Auseinandersetzung mit den Problemen der Bewertung und Erhaltung des Vorratsvermögens in Frankreich verlangt zu allererst nach einer Aussage darüber, was unter Vorratsvermögen nach Inhalt und Umfang verstanden wird. Ist der Begriff des Vorratsvermögens einmal klar umrissen, dann kann auch die Frage erörtert werden, welches die Stellung dieses Vermögensteiles im Rahmen der Gesamtheit des Betriebsvermögens ist, d. h. die Frage nach dem Wesen des Vorratsvermögens. Speziell im Hinblick auf das Problem der Erhaltung wird sich daran anknüpfend sogleich noch eine Frage aufdrängen, diejenige nach dem Vorratsvermögen, welches - unbedingt erhalten werden muß, d. h. die Frage nach dem notwendigen Vorratsbestand.

Zunächst ist jedoch ein Wort zur sprachlichen Klärung des Ausdruckes Vorratsvermögen im Französischen vorzuschicken. Der dafür allgemein gebräuchliche Ausdruck ist *stocks existants* oder auch nur *stocks*, ein Lehnwort aus dem Englischen mit der ursprünglichen, rein quantitativ aufzufassenden Bedeutung von Bestände. Umgekehrt von einer wertmäßigen Bestimmung her kommt der Ausdruck *valeurs d'exploitation* - wörtlich in etwa mit Werte der Betriebstätigkeit zu übersetzen - den der französische Kontenrahmen (*plan comptable*) in seinem Bilanzschema anwendet als Oberbegriff für die in der Bilanz auszuweisenden Vorräte bzw. genauer Vorratswerte. Dieser Ausdruck ist aber in den wirtschaftlichen Sprachgebrauch nicht weiter eingedrungen.

Andere dem Französischen eigene Ausdrücke mit der Bedeutung von Vorrat wie *fonds*, *provision* oder *approvisionnement* haben in der Wirtschaftssprache eine spezielle oder aber eine ganz andere Bedeutung angenommen. So wird *fonds* (meist pluralisch) vorwiegend in Zusammenhängen mit finanziellem Bedeutungsinhalt angewendet, *provision* in der Bedeutung von Rückstellung bzw. Wertberichtigung und *approvisionnement* in der aktiven Bedeutung von Bevorratung.

I. Der Begriff des Vorratsvermögens

Für eine gültige, anerkannte Begriffsbestimmung des Vorratsvermögens sind die Definitionen des *plan comptable* und die von der französischen Steuerverwaltung in ihren Runderlassen gegebenen Erläuterungen zu Grunde zu legen, welche die offizielle Auffassung in fachwissenschaftlicher Hinsicht einerseits und in fiskalischer Hinsicht andererseits zum Ausdruck bringen.

1. Die Bestimmung des Vorratsvermögens durch den plan comptable 1947

Der plan comptable d. h. der von der regierungsamtlich eingesetzten Expertenkommission, der "Commission de Normalisation des Comptabilités", ausgearbeitete und im Jahre 1947 veröffentlichte Kontenrahmen für die französische Wirtschaft definiert das Vorratsvermögen wie folgt: "Vorratsvermögen: Gesamtheit der Waren, Stoffe oder Materialien, Abfallprodukte, Halb- und Fertigfabrikate, in Ausführung befindliche Produkte oder Arbeiten sowie Verpackungsmaterialien, welche Eigentum der Unternehmung sind. " (1)

Die einzelnen Bestandteile des Vorratsvermögens werden wie folgt umrissen:

"Waren: Gegenstände, Stoffe oder Materialien, welche von der Unternehmung erworben - zum Weiterverkauf in unverändertem Zustand bestimmt sind.

Rohstoffe: Gegenstände, Stoffe oder Materialien, welche von der Unternehmung erworben - zum Eingang in die fabrizierten Produkte bestimmt sind.

Verbrauchsstoffe: Gegenstände, Stoffe oder Materialien, welche von der Unternehmung erworben - lediglich in einer indirekten Weise bei der Fabrikation mitwirken. " (2)

Unter letzterer Kategorie sind sowohl Hilfs- als auch Betriebsstoffe erfaßt. Der plan comptable sieht in der Klasse 3 der Vorratskonten folgende Untergliederung vor:

Kto. No 32. Verbrauchsstoffe

320. Stoff (oder Stoffgruppe) C.

321. Stoff (oder Stoffgruppe) D.

324. Brenn- und Heizstoffe.

325. Material für Wartung und Pflege.

326. Verbrauchsmaterialien für Fabrik und Werkstatt.

327. Verbrauchsmaterialien für Lager.

328. Verbrauchsmaterialien für Büro.

329. Wertberichtigung auf Verbrauchsstoffe.

Während der plan comptable diese Vorratskategorie mit dem Ausdruck matières consommables bezeichnet, wird hierfür in der Praxis und auch in den Runderlassen des Fiskus allgemein der Ausdruck approvisionnements verwendet. Speziell für Hilfsstoffe sind auch Ausdrücke wie auxiliaires oder matières secondaires im wirtschaftlichen Sprachgebrauch üblich.

"Abfallprodukte: Materialverschnitt und Fabrikationsausschuß. " (3)

Für eine gesonderte Berücksichtigung der Abfallprodukte innerhalb des Vorratsvermögens ist lediglich an die Industriebetriebe gedacht. Hier ist Abfall fort-

Anmerkung zur Art der Zitierung: Ziffer in Klammer bedeutet laufende Nummer des Zitates im Quellenverzeichnis, in welchem Angabe der Quelle und Anführung des französischen Originaltextes erfolgt.

während und in erheblicher Menge zu erwarten und infolgedessen auch eine planmäßige wirtschaftliche Verwertung desselben.

"Halbfabrikate: Produkte, welche einen bestimmten Fertigungsgrad erreicht haben und zur Weiterverarbeitung bereitstehen.

Fertigfabrikate: Produkte, welche durch die Unternehmung hergestellt - zum Verkauf, zur Vermietung oder zur Auslieferung bestimmt sind.

In Ausführung befindliche Produkte oder Arbeiten: Produkte oder Projekte, die sich am Schluß des Geschäftsjahres im Zustand der Be- oder Verarbeitung befinden und nicht auf einem Bestandskonto erscheinen. " (4)

Diese Kategorie ist an sich eine künstliche, lediglich durch den Einschnitt der Jahresrechnung bedingte Kategorie, welche einer möglichst korrekten zeitlichen Abgrenzung der Aufwendungen und Leistungen und ihrem Niederschlag in Bilanz und Ergebnisrechnung dienen soll.

"Verpackungsmaterialien: Gegenstände, welche die Waren oder Produkte umschließen und so gleichzeitig mit ihrem Inhalt an die Kundschaft ausgeliefert werden. Die Verpackungsmaterialien umfassen einerseits die verlorene Verpackung, welche an die Kundschaft mitverkauft wird, und andererseits die wiederverwendungsfähige Verpackung, welche an die Kundschaft ausgeliehen oder konsigniert wird. " (5)

Diese konsequente Unterscheidung in Verbrauchs- und Gebrauchsverpackung legt die Einreihung der letzteren Kategorie in das Anlagevermögen nahe, wo eine Kategorie Verpackungsgerät vorgesehen ist; sie wird jedoch nicht vorgenommen, wohl in Anbetracht der allgemein nur kurzen Nutzungsdauer des wiederverwendungsfähigen Verpackungsmaterials.

Die somit gegebene Untergliederung des Vorratsvermögens in acht Gruppen innerhalb des Kontenrahmens wird in dem, aus dem letzteren entwickelten Bilanzschema jedoch nicht aufrecht erhalten; hierin werden vielmehr die Rohstoffe, die Verbrauchsstoffe sowie die Abfallprodukte in einer Gruppe zusammengefaßt, so daß das Bilanzschema laut plan comptable folgende sechsfache Untergliederung des Vorratsvermögens aufweist:

- (1) Waren.
- (2) Rohstoffe, Verbrauchsstoffe und Abfallprodukte.
- (3) Halbfabrikate.
- (4) Fertigfabrikate.
- (5) In Ausführung befindliche Produkte oder Arbeiten.
- (6) Verpackungsmaterialien.

2. Die Bestimmung des Vorratsvermögens in den Runderlassen der Steuer- verwaltung

Die für die direkten Steuern verantwortliche französische Verwaltungsinstanz, die "Direction des contributions directes", hat seit 1941 in ihren Runderlassen (circulaires) im Anschluß an das Inkrafttreten einschlägiger Gesetze und Dekrete wiederholt zur Bewertung des Vorratsvermögens Stellung genommen und hierbei auch Begriff und Zusammensetzung desselben behandelt und schärfer abgegrenzt. Die circulaire No 2253 vom 10. 6. 1949 definierte das Vorratsvermögen wie folgt: "Das Vorratsvermögen umfaßt die Gesamtheit der Waren, Rohstoffe, Produkte, Verbrauchsstoffe, welche zum Zeitpunkt der in Betracht stehenden Inventur Eigentum der Unternehmung sind und deren Verkauf in unverändertem Zustand oder nach Be- oder Verarbeitung die Erzielung eines Gewinnes erlaubt." (6)

Diese Definition hat den Mangel, daß sie dem Charakter derjenigen Vorräte nicht gerecht wird, deren Bestimmung nicht der Umsatz sondern der Verzehr innerhalb des Wirtschaftsbetriebes ist; auch sie gehören ja laut Aufzählung in obiger Definition zum Vorratsvermögen. Die circulaire No 2162 hatte dies zuvor schon einmal ausdrücklich hervorgehoben, in dem sie als zum Vorratsvermögen dazugehörig anführte "die Bestände an Produkten und Stoffen, welche zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind wie Brennstoffe, Schmieröle etc. ..." (7)

Bezüglich der Produkte und Materialien für Unterhaltung und Reparatur von Gebäuden, Maschinen und Werkzeugen, insbesondere Ersatzteilen, wird ausdrücklich betont, daß sie nur insofern Bestandteile des Vorratsvermögens sind, als ihre Verwendung nicht den Buchwert des reparierten Gutes erhöht, wodurch hier die Abgrenzung gegenüber Gegenständen mit Anlagevermögenscharakter vorgenommen wird. Vom Vorratsvermögen gleichfalls ausgeschlossen sind die Stoffe und Materialien, welche für innerbetriebliche Leistungen bestimmt sind. Diese scharfe Abgrenzung bezieht sich jedoch nicht auf Bestände mit allgemeinem Charakter, welche sowohl für Verkaufsprodukte als auch innerbetriebliche Leistungen verwendet werden können.

Diese genaue Unterscheidung von Anlage- und Vorratsvermögenscharakter findet auch hinsichtlich des Verpackungsmaterials statt. Vom fiskalischen Standpunkt aus ist wiederverwendbares Verpackungsmaterial, welches an die Kundschaft ausgeliehen oder konsigniert wird, Bestandteil des betrieblichen Anlagevermögens, während es der plan comptable gemeinsam mit dem verlorenen Verpackungsmaterial unter das Vorratsvermögen einreicht.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Steuerverwaltung bemüht ist um eine im Vergleich zum plan comptable genauere Abgrenzung dessen, was in ma -

terieller Hinsicht zum Vorratsvermögen gehört.

Auch in rechtlicher Hinsicht versucht sie die Zugehörigkeit zum Vorratsvermögen der Unternehmung möglichst genau zu bestimmen: Noch nicht angelieferte Rohstoffe und Waren sind bereits Bestandteil des Vorratsvermögens der Unternehmung, wenn sie am Bilanzstichtag fest gekauft und der Eigentumsübergang bereits erfolgt ist. Noch auf Lager befindliche Produkte der Auftragsproduktion sind nicht mehr Bestandteil des Vorratsvermögens der Unternehmung, wenn sie am Bilanzstichtag bereits abgenommen sind und damit als verkauft gelten. Ist besondere Abnahme nicht üblich, so bleiben die Produkte zum Vorratsvermögen der Unternehmung gehörig bis zum Datum der Fakturierung oder der Auslieferung, je nachdem, zu welchem Zeitpunkt der Eigentumsübergang vertraglich fixiert ist. Die Steuerverwaltung stellt also besonders darauf ab, daß nicht die körperliche Anwesenheit unter den Beständen über die Zugehörigkeit zum Vorratsvermögen der Unternehmung am Bilanzstichtag entscheidet, sondern die rechtliche Situation, das Eigentumsverhältnis.

Zuletzt sei noch darauf hingewiesen, daß eine im plan comptable aufgeführte Kategorie des Vorratsvermögens - in fiskalischer Schau - ganz aus demselben ausscheidet; es handelt sich um die in Ausführung befindlichen Arbeiten (travaux en cours). Nach Ansicht der Steuerverwaltung sind sie nicht zum Vorratsvermögen zu zählen, weil "... auf sie der Begriff des Vorrates nicht angewendet werden kann, welcher notwendig eine Ausstattung in Waren oder Produkten voraussetzt, die zur freien Verwendung der Unternehmung hinsichtlich Verkauf oder Fabrikation bereitstehen." (8)

Das Fehlen des in der Tat für das Vorratsvermögen wesentlichen Momentes der freien Verfügbarkeit bei den travaux en cours läßt deren Separation vom Vorratsvermögen durchaus gerechtfertigt erscheinen.

Zusammenfassend ist über die Auffassung von plan comptable einerseits und Steuerverwaltung andererseits hinsichtlich Begriff und Zusammensetzung des Vorratsvermögens zu sagen, daß sie im grundsätzlichen übereinstimmen, daß aber die fiskalische Auffassung gegenüber dem der Zusammenfassung und Generalisierung zuneigenden Standpunkt des plan comptable eine in materieller und rechtlicher Hinsicht genauere Abgrenzung der Zugehörigkeit zum Vorratsvermögen durchführt und insofern die mehr summarischen Begriffe des plan comptable konkretisiert bzw. sogar korrigiert.

II. Das Wesen des Vorratsvermögens

Bevor die Frage der Bewertung des Vorratsvermögens in Frankreich behandelt wird, erscheint es nützlich, ja notwendig, noch einige grundsätzliche Bemerkungen über das Wesen des Vorratsvermögens den Ausführungen über Begriff und Abgrenzung desselben anzuschließen.

1. Die wirtschaftliche Wertschöpfung und das Vorratsvermögen

Die Tätigkeit des Wirtschaftsbetriebes zielt auf die wirtschaftliche Wertschöpfung, d.h. auf die Ausstattung der von ihm eingesetzten Stoffe und Kapitalien mit einer höheren Nützlichkeit im Hinblick auf den wirksamen Bedarf. Ein Wirtschaftsbetrieb ist lebensfähig, ist zweckvoll, wenn er durch seine Tätigkeit im Rahmen der Gesamtwirtschaft nachhaltig eine wirtschaftliche Wertschöpfung erzielt. Diese Wertschöpfung äußert sich meßbar im Wertzuwachs, im sogenannten added value oder valeur ajoutée als dem Mehrwert der durch die Leistungen des Wirtschaftsbetriebes erzielbaren Marktpreise gegenüber dem Wert der vom Wirtschaftsbetrieb empfangenen Vorleistungen.

Die wirtschaftliche Wertschöpfung als die wesentliche Zweckbestimmung aller Wirtschaftsbetriebe vollzieht sich dort am augenfälligsten, wo diese Wertschöpfung durch unmittelbare, gestaltende Einwirkung auf körperliche Gegenstände und Stoffe verursacht wird - im Industriebetrieb. Es sind die Hauptbestandteile des Vorratsvermögens, welche hier zum Objekt der gestaltenden wertschöpfenden Tätigkeit werden bzw. nach erfolgtem Formungsprozeß den erzielten Wertzuwachs in sich verkörpern.

Der Industriebetrieb bedarf, um mittels seines Formungsgerätes, d.h. seiner Anlagen, wirtschaftlich tätig werden zu können, - der Rohmaterialien, Halbfabrikate und bezogenen Teile als der zu formenden, zusammenzufügenden, im Wert zu steigenden Objekte. Er bedarf ferner zur Betreibung, Unterstützung und Wartung seiner Anlagen einer Fülle von Betriebsstoffen und Hilfsmaterialien, welche im Hinblick auf das Objekt des Betriebsprozesses - die Rohmaterialien - gleichfalls Formungsgerät (im direkten oder indirekten Sinne) wie die Anlagen darstellen, wenn auch sich sofort oder sehr rasch verbrauchendes im Gegensatz zu den letzteren.

2. Die Unterscheidung von notwendigem und sonstigem Vorratsvermögen

Sowohl von den Rohmaterialien als dem Objekte der Wertschöpfung als auch von den Verbrauchsstoffen als dem Mitbewirker derselben bedarf der Industriebetrieb für eine kontinuierliche Tätigkeit jederzeit eines gewissen Vorrates, weil eine fortlaufende Versorgung mit diesen beiden Stoffgruppen im jeweiligen Ausmaß ihrer Benötigung durch die Betriebstätigkeit praktisch nahezu ausgeschlossen ist. Die räumliche Entfernung zum Lieferanten, die Frage eines rationellen Transportes, sowie auf seiten des Lieferanten die Frage einer mengenmäßig rationalen Produktion angesichts einer Vielzahl verschiedenartiger Kundenanforderungen etc., diese Momente machen die fortlaufende Versorgung - mit Vorratsbeständen gleich Null - zu einem theoretischen Grenzfall.

In der Praxis vollzieht sich die Versorgung mit Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen

in zeitlichen Abständen. Die hierbei angeschafften Bestände stellen in dem Umfange, als sie die jederzeit ausreichende und störungsfreie Versorgung der betrieblichen Produktion für den Zeitraum bis zum nächsten Beschaffungszeitpunkt gewährleisten, notwendiges Vorratsvermögen dar.

Wenn ein Wirtschaftsbetrieb über Vorratsbestände verfügt, welche sein notwendiges Vorratsvermögen wesentlich übersteigen, dann gilt für diese überschüssigen Bestände, daß sie zeitlich gesehen innerhalb des dem Betriebe eigenen Wertschöpfungs- und Umsatzprozesses nicht die ihnen wesensgemäße Verwendung als Objekt der Wertschöpfung oder als Mithelfer bei derselben finden, daß sie infolgedessen fehl am Platze - Fehlinvestitionen sind, genau wie dies für dauernd ungenutzte Anlagen gilt. Es ist allerdings einzuschränken, daß es sich bei den überschüssigen Vorräten zumeist um eine reparable Fehlinvestition handelt. Immerhin stellt dieser Übervorrat brachliegendes Kapital dar, welches Zinsverlust erleidet, zusätzliche Lagerkosten verursacht und außerdem mannigfachen Wertminderungen ausgesetzt ist.

Wenn der Übervorrat trotzdem ein innerhalb der Wirtschaftsbetriebe weitverbreiteter Tatbestand ist, dann wird er hauptsächlich verursacht, "... sei es auf Grund von Unwissenheit bezüglich seiner Berechnung (des notwendigen Vorratsvermögens Anm. d. Verf.), sei es willentlich, um von vorteilhaften Märkten zu profitieren, oder sei es - in Perioden der Geldentwertung - um soweit als möglich den Wirkungen dieser Entwertung zu entgehen." (9)

Die Unwissenheit als Grund für das Bestehen eines Übervorrates wird nur für solche Wirtschaftsbetriebe Geltung haben, deren Führung sich nicht von betriebswirtschaftlichen Grundsätzen leiten läßt.

Die bewußte Anlegung eines Übervorrates aus spekulativen Gründen hat es immer gegeben. Hier kann der gewollte Übervorrat tatsächlich zu einem echten Wertzuwachs Anlaß geben, wenn die Preissteigerungen auf Grund gewachsenen wirtschaftlichen Bedarfes oder rückläufigen Angebotes die Zins- und evtl. Wertminderungsverluste sowie die Lagerkosten überkompensieren.

Die bewußte Übereindeckung in Vorratsgütern bei Inflation ist eine allgemeine wirtschaftliche Verhaltensweise. Gesamtwirtschaftlich schädlich, weil die Inflation noch verstärkend, ist diese Haltung dennoch nur zu verständlich als Ausdruck des wirtschaftlichen Selbsterhaltungstriebes bei schwerem Versagen der für die Stabilität der Währung verantwortlichen Instanzen. Diese Selbsthilfe ist allerdings zumeist nur den wirtschaftlich Starken möglich; ihr Zweck ist nicht wie im Falle der Spekulation Wertzuwachs sondern Werterhaltung; denn der nominelle Wertzuwachs, welchen die gehorteten Güter verzeichnen, ist hauptsächlich durch die Veränderung des Geldwertes bedingt, d. h. die Preissteigerung ist nicht spezieller sondern allgemeiner Natur.

3. Die Theorie vom "stock-outil"

Nachdem die grundsätzlichen Unterschiede zwischen notwendigen und sonstigen Vorratsbeständen herausgestellt wurden, ist nunmehr noch der Begriff des notwendigen Vorratsvermögens schärfer zu umreißen.

Aus dem zahlreichen französischen Fachschrifttum bezüglich der Probleme des Vorratsvermögens seien zunächst zwei Definitionen des notwendigen Vorratsbestandes, des sogenannten stock-outil, angeführt:

(1) "Dieser stock-outil ist der Bestand an Rohstoffen, Waren, Verbrauchsstoffen aller Art, dessen jede Unternehmung zum Leben, zur normalen Betriebstätigkeit bedarf. Es ist dies der Bestand, der dem gewöhnlichen Zyklus der Fabrikation entspricht, der notwendig ist, um der Unternehmung eine normale Aktivität zu erhalten; man nimmt an, daß dieser Bestand vollständig erneuert wird am Ende dieser Fabrikationsperiode, welche je nachdem von zweimonatiger, dreimonatiger Dauer ist oder mehr." (10)

(2) "Die Definition des stock-outil ist einfach: Es ist der Mindestbestand an Rohprodukten, Halb- und Fertigfabrikaten, der nicht unterschritten werden darf, ohne eine Verminderung der Leistung der Fabriken, Werkstätten und Läger zu riskieren und infolgedessen die Geschäftstätigkeit in Schwierigkeiten zu bringen." (11)

Die bloße Gegenüberstellung dieser beiden Definitionen läßt bereits erkennen, daß es beim notwendigen Vorratsvermögen ein Problem der Abgrenzung gibt, d. h. die Meinungen über seine Zusammensetzung auseinandergehen.

Sind es lediglich die Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, welche für eine Fabrikation im normalen Umfange ständig bereitstehen müssen? Oder zählen darüber hinaus auch jene Bestände an Halb-, Halbfertig- und Fertigfabrikaten hinzu, welche bei laufender Betriebstätigkeit die volle Auslastung und kontinuierliche Beschäftigung der einzelnen Produktionsphasen sowie die reibungslose Unterhaltung der Absatztätigkeit sichern?

Dieser letzteren Auffassung vom Umfang des notwendigen Vorratsvermögens ist unbedingt zuzustimmen, weil sie das Gesamtproblem erfaßt, d. h. nicht nur die grundlegende Ausstattung in Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen berücksichtigt sondern auch die Erfordernisse innerhalb der laufenden Produktion und des Absatzes.

Der französische Gesetzgeber hat sie stets dort vertreten, wo die Zusammensetzung und Abgrenzung des notwendigen Vorratsvermögens Gegenstand gesetzlicher Maßnahmen geworden ist.

Ziemliche Einmütigkeit herrscht im französischen Fachschrifttum bezüglich des Sondercharakters des notwendigen Vorratsvermögens innerhalb des betrieblichen Umlaufvermögens, d. h. seiner eigenartigen Zwischenstellung im Rahmen des

Gesamtbetriebsvermögens. M. Lecerclé bemerkt hierzu: "Dieser normale Vorratsbestand entspricht einem permanenten Bedürfnis der Unternehmung, einer strukturellen Notwendigkeit; man ist daher beinahe berechtigt zu sagen, daß er weniger eine Ware für den Verkauf ist als ein wirklicher Bestandteil des Anlagevermögens, daß er wie ein Betriebsgerät zu betrachten ist." (12)

B. Petit kommt zu der Feststellung: "Wirtschaftlich betrachtet ist dieser Vorratsbestand ganz einfach ein Anlagevermögensbestandteil, welcher zum guten Funktionieren der Unternehmungstätigkeit unentbehrlich ist und welcher nicht herausgelöst werden kann außer im Falle der Liquidation dieser Unternehmung. Seine Einstufung in die Rubrik realisierbare Mittel wäre ein Irrtum." (13)

Bei R. Masson heißt es eindeutig: "Dieser notwendige Bestand stellt ein wirkliches Arbeitsgerät dar(daher auch die Bezeichnung stock-outil), ein Bestandteil des Anlagevermögens genau so wie das Werkzeug, die Betriebsgebäude." (14)

Über die Bemühungen, dem notwendigen Vorratsvermögen die seinem Wesen entsprechende Stellung innerhalb des betrieblichen Gesamtvermögens anzuweisen, sagt J. Taber: "Die Theorie des stock-outil ... besteht darin, den Mindestvorratsbestand, ... welcher für die normale Betriebstätigkeit notwendig ist, den Anlagen und insbesondere den Werkzeugen gleichzustellen." (15)

Diese überwiegend vertretene Auffassung vom notwendigen Vorratsbestand als dem stock-outil, der anlageähnlichen Charakter hat, der ständig im Betriebe gebunden ist bei Gefahr einer ersten Störung der normalen Betriebstätigkeit im Falle seiner plötzlichen Minderung, - dieser Begriff des stock-outil zeigt im weitesten Umfange Übereinstimmung mit dem von Schmalenbach herausgearbeiteten Begriff des "Eisernen Bestandes", wobei zu bemerken ist, daß der Begriff des stock-outil, wie E. Aufermann ausdrücklich hervorhebt(16), zeitlich schon vor Aufkommen des Begriffes des Eisernen Bestandes in den französischen Fachkreisen angewendet wurde. Für beide Begriffe gilt jedenfalls, daß sie in enger Verbindung mit der einsetzenden Inflation aufkamen, daß sie - so allgemein gültig der in ihnen ausgedrückte Gedanke auch ist - vornehmlich aus der Sorge geboren wurden, bei vortschreitender Geldentwertung eine ausreichende Ersatzbeschaffung, d.h. Erhaltung der für die normale Betriebstätigkeit erforderlichen Vorratsbestände zu sichern, und zwar dadurch, daß bezüglich der notwendigen Vorräte die im Preise sich widerspiegelnde Dehnung des Geldmaßstabes korrigiert wird. Die Theorie des stock-outil ist damit in ihrer praktischen Bedeutung hauptsächlich die Theorie von der zweckmäßigsten Bewertung des notwendigen Vorratsbestandes bei Inflation, wie dies ja gleichfalls für die "Rechnung mit Eisernen Beständen" gelten kann,

Das Grundanliegen, von dem bei der Bewertung des notwendigen Vorratsbestandes ausgegangen wird, ist bei R. Masson wie folgt angedeutet: "Wie bei den anderen Anlagevermögensteilen dürften die Wertbewegungen erst im Falle der Realisie-

nung, der Stillegung der Unternehmung besteuert werden, denn solange die Unternehmung tätig ist, hat der theoretische Wert dieses Bestandes wenig Bedeutung, da man ihn ja nicht realisieren kann, sondern ihn quantitativ intakt halten muß. " (17) Dieser Sachverhalt spricht ganz natürlicherweise für folgende Lösung des Problems der Bewertung des notwendigen Vorratsbestandes: "... Der Wertansatz des 'stock-outil' muß konstant bleiben, ganz so wie die Buchwerte des betrieblichen Sachanlagevermögens unberührt bleiben von den Preisveränderungen, welche während seiner Nutzungsdauer erfolgen können. " (18)

Mit der Forderung nach einer beständigen Ausschaltung der Wertbewegungen beim stock-outil kommt man für die Bewertung desselben zu dem gleichen Ergebnis wie Schmalenbach für die Bewertung des Eisernen Bestandes. Hinsichtlich der praktischen Lösung des Problems zeigt sich aber insofern ein Unterschied, als grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Bewertung des stock-outil unter Ausschaltung der inflationistischen Wertbewegungen ins Auge gefaßt werden. Die erste ist die - auch von Schmalenbach vertretene - des Ansatzes des notwendigen Vorratsbestandes zu einem Festwert (estimation unitaire fixe). Wie ein Bestandteil des Anlagevermögens erscheint der stock-outil in den Bilanzen mit einem historischen Wertansatz, der sich allerdings von denen der Anlagegüter dadurch unterscheidet, daß er keiner Abnutzung Rechnung tragen muß wie die letzteren, da ja seine Einzelbestandteile bei gleichbleibender Gesamtmenge einer fortlaufenden Regeneration unterliegen. Die auf Grund des gleichbleibenden Wertansatzes in der Bilanz aus der Vermögensrechnung ferngehaltenen Wertbewegungen schlagen sich auf der Sollseite der Betriebsergebnisrechnung nieder, d. h. lassen in der Gegenüberstellung von Betriebsaufwand und Betriebsertrag das Prinzip des "last in, first out" voll zur Wirkung kommen, welches Aufwands- und Ertragsposten zeitlich und damit wertmäßig im Sinne eines gleichen (oder in etwa gleichgebliebenen) Wertmaßstabes aneinanderrückt; dadurch werden jene rechnerischen Gewinne weitestgehend ausgeschaltet, welche durch die Aufrechnung von Aufwands- und Ertragsposten ungleichen Wertmaßstabes bei inflationistischer Entwicklung zwangsläufig auftreten.

Die zweite Methode der inflationsgerechten Bewertung des stock-outil verfährt genau umgekehrt: sie läßt durch Ansatz des stock-outil zu seinem jeweiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis die inflationistischen Wertbewegungen in der Vermögensrechnung, im Bilanzwert des stock-outil zum Niederschlag kommen; hierdurch werden diese Wertbewegungen weitgehend von der Sollseite der Betriebsergebnisrechnung (des Rechnungszeitraumes) ferngehalten, d. h. im Gegenüber von Betriebsaufwand und Betriebsertrag wirkt sich das Prinzip des "first in, first out" aus, welches Aufwand und Ertrag zeitlich und damit wertmäßig im Sinne eines ungleichen Wertmaßstabes auseinanderrückt; die dadurch ausgelösten rechnerischen Gewinne werden aber nun - und hierin besteht das

Wesen dieser zweiten Methode - in Höhe der nominellen Wertbewegung beim stock-outil durch die Bildung einer "provision compensatrice" absorbiert, d. h. der Wertzuwachs des stock-outil in der Bilanz wird durch einen passiven Ausgleichsposten derselben Höhe ergebnismäßig neutralisiert. Zusammenfassend lassen sich diese beiden Möglichkeiten der inflationsgerechten Bewertung des stock-outil in der Gegenüberstellung charakterisieren als Methoden der direkten und indirekten Abschreibung des nominellen Wertzuwachses beim stock-outil!

Beide bewirken die Fernhaltung des durch den allgemeinen Preisauftrieb bedingten, lediglich rechnerischen Wertzuwachses des stock-outil vom tatsächlichen, disponiblen Gewinn der Unternehmung. Dieser Wertzuwachs ist nicht real, er bedeutet lediglich Erhaltung des ursprünglichen Bestandes bei gestiegenem Preisniveau; er ist nicht disponibel, seine etwaige Verteilung käme einer teilweisen Liquidation des notwendigen Betriebsvermögens gleich.

Bei einem Gegeneinanderabwägen der beiden Methoden besticht die erstere durch ihre rechnungstechnische Einfachheit und die Betonung des anlageähnlichen Charakters des notwendigen Vorratsbestandes. Der letzteren ist zugute zu halten, daß sie im Rahmen der für das Vorratsvermögen allgemein üblichen Bewertungspraxis verbleibt, daß sie der Bildung stiller Reserven keinen Vorschub leistet und damit das Prinzip der Bilanzwahrheit fördert. Darüber hinaus gewährt der passive Ausgleichsposten die Kontrolle des jeweiligen Ausmaßes des durch die Inflation bedingten Wertzuwachses beim notwendigen Vorratsbestand.

B. Feststellung und Bewertung des Vorratsvermögens

Nach Erörterung der grundlegenden Fragen des Begriffes und der Zusammensetzung des Vorratsvermögens sowie der Unterscheidung von notwendigem und sonstigem Vorratsvermögen gipfelnd in der Theorie vom stock-outil stellt sich nunmehr die Frage nach der Bewertung des Vorratsvermögens. Nachfolgend wird dieselbe sowohl im Bereich des französischen Handelsrechtes als auch Steuerrechtes behandelt und zwar in ihrer chronologischen Entwicklung, in der Wechselbeziehung der beiden Bereiche und unter Berücksichtigung der Stellungnahme der Fachwissenschaft, der Rechtsprechung und der Praxis zu den Problemen der Bewertung. Auf diese Weise werden die besonderen Merkmale der Bewertung des Vorratsvermögens in Frankreich klar hervortreten können.

I. Die handelsrechtlichen Vorschriften

Als Grundlage bindender handelsrechtlicher Bestimmungen für die Feststellung (Inventur) und Bewertung des Vorratsvermögens kommen zwei Gesetzestexte in Frage, der Code de Commerce von 1807 und das in denselben eingearbeitete Gesetz vom 24. Juli 1867 "sur les sociétés par actions". Beide Gesetze sind heute noch gültiges Recht; ihre ursprüngliche Fassung hat allerdings im Laufe der Zeit manche Ergänzung und Abänderung erfahren.

1. Die Inventur- und Abschlußvorschriften

Der Code de Commerce schrieb ursprünglich in seinem Artikel 9 vor, daß jeder Kaufmann "... gehalten ist, alle Jahre ein unterschriebenes Inventar seiner beweglichen und unbeweglichen Güter und seiner Guthaben und Schulden aufzustellen und dieses Jahr für Jahr in ein dafür speziell bestimmtes Register einzutragen." (19) Diese Verpflichtung des Kaufmanns zur jährlichen Inventur ist weit älter als der Code de Commerce selbst; sie geht auf Colbert zurück und war bereits Bestandteil der Ordonnance de Commerce von 1673. So wurde in dem Artikel 9 des Code de Commerce eine alte und gebietende kaufmännische Tradition lediglich als Gesetz fixiert und die ursprüngliche Formulierung hatte unveränderten Bestand bis zur jüngsten Vergangenheit.

In der Neufassung (durch Dekret vom 22. 9. 1953) lautet der besagte Artikel 9 nunmehr wie folgt: "Sie (jede natürliche und juristische Person mit Kaufmannseigenschaft, Anm. d. Verf.) muß ... jedes Jahr ein Inventar der Aktiva und Passiva ihres Betriebes aufstellen und alle Konten abschließen zum Zwecke der Aufstellung ihrer Bilanz und ihres Gewinn- und Verlustkontos. Die Bilanz und das Gewinn- und Verlustkonto sind in das Inventarbuch einzutragen." (20) Für die Aktiengesellschaften ist die entsprechende Vorschrift in Artikel 34 des Gesetzes vom 24. Juli 1867 enthalten; sie lautet in der Fassung des Dekretes vom 8. August 1935: "Zum Abschluß eines jeden Geschäftsjahres errichtet der Verwaltungsrat ein Inventar, ein Gewinn- und Verlustkonto und eine Bilanz." (21)

Somit machte die französische Handelsgesetzgebung dem Kaufmann jedweder Form eine jährliche Inventur seiner Vermögenswerte und Schulden seit altersher zur Pflicht. Die Aufstellung einer Jahresbilanz hingegen wird insbesondere vom Einzelkaufmann, wie obige Neufassung des Artikel 9 zeigt, erst seit jüngster Zeit ausdrücklich gefordert. Das rührt nicht daher, daß der Begriff der Bilanz etwa jünger ist als der des Inventars, denn die Ordonnance de Commerce von 1673 sprach gleichfalls auch schon von der Bilanz als der "balance de cet inventaire". Aber es bestand kein Anlaß der Bilanz ihren innergeschäftlichen Charakter zu nehmen, sie ausdrücklich vorzuschreiben. Das

galt ursprünglich auch für den auf der Ordonnance de Commerce fußenden Code de Commerce; dieser schrieb die Erstellung einer Bilanz nur dort vor, wo die Verpflichtung zur Publizität zwingendes Erfordernis wird - im Falle des Konkurses (Artikel 439 und 476 des Code de Commerce).

Mit dem Aufkommen der anonymen Kapitalgesellschaften wurde die Publizität der Geschäftsgebarung aus einem Grenzfall zu einem normalen und dauernden Erfordernis, welches die Erstellung einer Jahresbilanz zur gesetzlich vorgeschriebenen Verpflichtung werden ließ. Wenn der französische Gesetzgeber insbesondere bezüglich der Einzelkaufleute diese Verpflichtung erst in jüngster Zeit - in Ergänzung des Artikel 9 des Code de Commerce - handelsrechtlich verankerte, dann ist hierzu zu bemerken, daß steuerrechtlich diese Verpflichtung praktisch schon lange dort bestand, wo der Fiskus für die Gewinnbesteuerung die Ergebnisse der Buchführung zur Grundlage nahm.

2. Das Fehlen materieller Bewertungsvorschriften

Das französische Handelsrecht ist dadurch gekennzeichnet, daß es keine eigentlichen Bewertungsvorschriften, weder allgemeiner noch spezieller Natur (etwa im Sinne unserer § 40 HGB bzw. § 133 AktG) enthält, und daß obwohl die Inventar- und Jahresabschlußvorschriften des Code de Commerce im Jahre 1953 und des französischen Aktiengesetzes im Jahre 1935 neu gefaßt worden sind. Die Gründe für diese außerordentliche Zurückhaltung des Gesetzgebers im Hinblick auf die Bewertung sind nirgendwo ausdrücklich genannt, aber zu ihrer Erklärung ist insbesondere an folgendes zu denken: In der entfernteren Vergangenheit der Handelsgesetzgebung war das Bedürfnis nach Publizität und damit nach Reglementierung nicht übermäßig groß, man konnte die Bewertung dem Wissen und Gewissen des einzelnen Kaufmannes anvertrauen.

In der näheren Vergangenheit herrschte ein ziemlich verbreiteter Skeptizismus einmal gegenüber der Verbindlichkeit der Bewertung in Inventur und Bilanz überhaupt ("... Wenn das Inventar richtig sein kann bezüglich der mengenmäßigen Erfassung seiner Bestandteile, so gilt das nicht bezüglich deren Wert. ... D.h. ein Inventar muß wahrhaftig sein, aber es kann niemals hundertprozentig richtig sein." (22)), und zum anderen gegenüber der Möglichkeit, für alle Wirtschaftszweige gleichverbindliche Bewertungsregeln aufzustellen ("... Wenn sich das Inventar der Realität der Tatsachen möglichst annähern soll, müßte man genaue Regeln für die richtige Bewertung der verschiedenen Posten, die es umfaßt, aufstellen können. Die Art des Vorgehens ist in dieser Hinsicht unterschiedlich in den einzelnen Bereichen von Handel und Industrie." (23))

Infolgedessen überließ der Gesetzgeber die Bewertung dem besseren Wissen der Wirtschaftssubjekte, schuf aber zumindest für die Aktiengesellschaften mit der Neufassung des Artikels 35 des Gesetzes vom 24. Juli 1867 (durch Dekret vom

30. Oktober 1935) eine Schutzvorschrift gegen Bewertungsmissbrauch in Form der Bewertungswillkür, indem er die Stetigkeit der beim Jahresabschluß angewendeten Bewertungsmethoden zur Pflicht machte und ihre Abänderung der ausdrücklichen Zustimmung der Hauptversammlung unterwarf. Diese Bestimmung der Bewertungskontinuität ist die erste und einzige Bewertungsvorschrift, welche in das französische Handelsgesetz eingefügt worden ist. Die außerordentliche Zurückhaltung des Gesetzgebers bezüglich des Erlasses von verbindlichen Bewertungsvorschriften war der Gegenstand vielfacher Klage und Kritik: "Von allen Anomalien unseres Rechtes ist keine seltsamer als diese; Die Aktienrechtsreform von 1935 hat der Bilanz als Ansatzpunkt für Delikthandlungen ein ganz besonderes Gewicht beigemessen und hat den Anwendungsbereich des Strafgesetzes bezüglich der Verfolgung von Bilanzfälschungen ausgeweitet, hat aber niemals daran gedacht, den Rechtssubjekten die notwendigen Regeln zur Sicherung der Bilanzwahrheit an die Hand zu geben. Man kann nur bedauern, daß es der Gesetzgeber nicht für notwendig erachtete, die Regelung der Bilanzaufmachung und die Definition der umstrittenen Bewertungsregeln selbst vorzunehmen." (24)

Die Ansicht des französischen Gesetzgebers in der weiteren und näheren Vergangenheit über die Bewertung läßt sich knapp wie folgt zusammenfassen:

"Das Gesetz hat nicht die Bedingungen geregelt, unter denen die Bestandteile der Aktiva und Passiva bewertet werden müssen. Es verläßt sich in diesem Punkte auf die Weisheit der Richter, welche zu ihrer Orientierung über die Arbeiten der Fachwissenschaft verfügen." (25)

In der jüngsten Vergangenheit endlich brauchte die Handelsgesetzgebung deshalb nicht mehr an eine Reglementierung der Bewertung zu denken, weil die Bewegung des *plan comptable* in der Zwischenzeit eine weitgehende und anerkannte Klärung der grundsätzlichen Bewertungsfragen herbeigeführt hatte.

3. Die Bewertung in Theorie und Rechtsprechung

Bezüglich der Bewertung der Aktiva und Passiva bei der Jahresinventur und in der Abschlußbilanz hat die Theorie hauptsächlich zwei Doktrinen ausgebildet: (1) Die eine Grundauffassung stellt das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht über alles. Sie verwirft schärfstens jeglichen Bewertungsoptimismus, sie duldet hingegen, ja empfiehlt sogar die Unterbewertung, welche für die Gläubiger ein zusätzliches Unterpfand schafft. Sie ist grundsätzlich skeptisch gegenüber der Möglichkeit einer richtigen Bewertung und hält stets eine gewisse Sicherheitsmarge für angebracht. Für das betriebliche Vorratsvermögen erscheint ihr das Prinzip "*d'un double maximum*" als ein Mindestanfordernis. Diese Bewertungsregel ist schon sehr alt, sie taucht bereits im französischen Fachschrifttum des

ausgehenden 17. Jahrhunderts auf und stellt nichts anderes dar als unser Niederstwertprinzip, welches besagt, daß Wertverluste in der Bewertung des Vorratsvermögens sofort berücksichtigt werden müssen, Wertzunahmen hingegen vor der Realisierung nicht zum Ausdruck kommen dürfen.

(2) Die andere Doktrin von der Bewertung stellt das Prinzip der Wahrhaftigkeit voran. Sie besagt: "Die Inventare und die Bilanzen müssen richtig und wahr sein. Die materielle Richtigkeit, d. h. die Übereinstimmung des Inventars und der Bilanz mit den Größen der Buchführung genügt nicht; die Wertansätze der Aktiva und Passiva müssen außerdem ihrem tatsächlichen Wert entsprechen. ... Die Bilanz muß der Regei der Aktualität gehorchen. Diese Regel bedeutet die Notwendigkeit, bei der Bestimmung des Wertes der Aktiva und Passiva des Gesellschaftsvermögens vom Tage des Geschäftsjahrschlusses auszugehen, ohne den Ereignissen vor und nach diesem Datum Rechnung tragen zu müssen." (26)

Auf diesem Grundsatz der Aktualität fußend, verlangt diese Doktrin für die Bewertung bei Jahresabschluß: "... Inventar und Bilanz der verschiedenen Werte sollten zum in Frage stehenden Zeitpunkt soweit als nur möglich unter Berücksichtigung des wirklichen Wertes (des Zeitwertes, Anm. d. Verf.) der inventarisierten Güter erstellt werden, wobei es sich wohlverstanden nicht um einen Liquidationswert sondern um einen Betriebswert handelt." (27) Auf das Vorratsvermögen angewendet, bedeutet das: "... Der Wertansatz der Bestände wird also dem Betrag der Ausgaben entsprechen, welche der Unternehmer bewirken muß, um dieselbe Ware am Tage des Abschlusses wieder zu beschaffen," (28) d. h. Ansatz der Vorräte zu ihrem Wiederbeschaffungswert am Bilanzstichtag.

Diese Doktrinen sind es im wesentlichen, welche sich der Rechtsprechung bei der Lösung der Bilanz- und Bewertungsstreitfragen anbieten, die in so mannigfaltiger Form insbesondere aus dem Bereiche der Kapitalgesellschaften an sie herangetragen werden. Der Gesetzgeber selbst gibt - wie oben ausgeführt - der Rechtsprechung keine eigentlichen Bewertungsvorschriften an die Hand. Dennoch findet die letztere neben der Bestimmung der Bewertungskontinuität noch einige andere Anknüpfungspunkte im Gesetz, welche ihr eine erste grundsätzliche Orientierung gestatten.

Gemäß Artikel 586, 6 Code de Commerce kann ein in Konkurs gegangener Kaufmann dann zum einfachen Bankerotteur erklärt werden, "wenn er keine Bücher geführt und keine genaue Inventur gemacht hat, - wenn seine Bücher oder Inventare unvollständig und unregelmäßig geführt sind oder seine wirkliche aktive oder passive Vermögenslage nicht offenbaren, ohne daß deshalb Betrug vorliegt." (29) Innerhalb des Konkursrechtes wird somit als zwingende Aufgabe des Inventars die Offenlegung der wirklichen Vermögenslage bezeichnet. Wenn diese Stellungnahme des Gesetzgebers auch in sehr allgemeiner Form gehalten ist, so warnt sie dennoch unmißverständlich vor der unkontrollierten, leichtfer-

tigen Bewertung, welche ohne direkte Betrugsabsicht die jeweilige Vermögenslage verschleiert und im Falle eines späteren Konkurses als vorausgehender schuldhafter Tatbestand die Veranlassung zu dieser schweren Maßregelung (der Erklärung zum Bankerotteur) bietet.

Für die Orientierung der Rechtsprechung in der Bewertungsproblematik erscheint weiterhin von Bedeutung die Vorschrift des Artikels 15, 5 des Gesetzes vom 24. Juli 1867 (in seiner Fassung vom 8. August 1935); sie setzt der strafrechtlichen Verfolgung aus: "Die Geschäftsführer, die - auch wenn keinerlei Ausschüttung von Dividenden damit verbunden - wissentlich eine unrichtige Bilanz veröffentlicht oder den Aktionären vorgelegt haben, um die wirkliche Situation der Gesellschaft zu verheimlichen." (30)

Während das Gesetz bislang unrichtige Bilanzen nur im Zusammenhang mit der Ausschüttung fiktiver Dividenden als strafwürdigen Tatbestand verfolgt hatte, wurde nunmehr durch die Neufassung des Artikels 15, 5 die wissentliche Veröffentlichung einer unrichtigen Bilanz an sich schon zum Delikt erklärt. "Das Delikt umfaßt drei Merkmale: Erstens muß eine unrichtige Bilanz erstellt worden sein, zweitens muß die Bilanz vorgelegt oder publiziert worden sein und schließlich wird der böse Glaube gefordert." (31) Der Zweck ist ein verstärkter Schutz des öffentlichen Interesses und zwar nicht nur vor absichtlich schöngefärbten Bilanzen sondern umgekehrt auch vor absichtlich schwarzgefärbten Bilanzen: "Der Text (Art. 15, 5, Anm. d. Verf.) betrifft selbst die Fälle, wo die Ergebnisse der Bilanz verkleinert worden sind mit der Wirkung, die Situation der Gesellschaft unter einem ungünstigen Aspekt erscheinen zu lassen, um beispielsweise die Zahlung von Steuern zu vermeiden oder das Absinken des Kurses hervorzurufen. Er untersagt gleicherweise die Praxis der stillen Reserven: Alle Bestandteile der Aktiva müssen von nun an in der Bilanz erscheinen, um an der Bildung des Gewinnes mitzuwirken, der entweder verteilt oder den offenen Rücklagen zugeführt werden muß." (32)

Diese letztere Auffassung, welche aus dem Gesetzestext ein absolutes Verbot der Schaffung stiller Reserven herausliest, erscheint allerdings zu weitgehend. Denn der Artikel 15, 5 verlangt ja als wesentliches Merkmal den bösen Glauben, d. h. die Absicht, durch die ungünstige Darstellung der Gesellschaftssituation ein berechtigtes Interesse beispielsweise des Fiskus oder der Anteilseigner zu verkürzen. Aus der Rechtsprechung ist denn auch kein Fall bekannt geworden, wo auf Grund dieses Textes die Legung stiller Reserven an sich schon zum Delikt erklärt worden wäre. Bei A. Dalsace heißt es im übrigen, daß "gegenwärtig auch die Gerichte bei der Anwendung des Artikels 15, 5 des Gesetzes von 1867 zu zögern scheinen," (33) woraus wohl entnommen werden kann, daß diesem Artikel in praxi keine größere Bedeutung zukommen dürfte.

Was nunmehr speziell die Bewertung des Vorratsvermögens angeht, so vertritt

die Rechtsprechung das Imparitätsprinzip: "Häufiger Betrug besteht darin . . . , die Anzeige von Verlusten auf Grund von Entwertung oder Preisrückgang zu unterlassen, aber auch darin, noch nicht realisierte Mehrwerte einfach als einen erlangten Wert zu betrachten." (34) Die Rechtsprechung tritt für dieses Prinzip der Bewertung zum niedrigsten Preis (*l'évaluation au prix le plus bas*) ein, nicht zuletzt, weil es in einem gewissen Sinne die Synthese der Doppelaufgabe von Inventar und Bilanz ermöglicht. Gemäßdem Artikel 586 Code de Commerce, Artikel 15, 5 des Gesetzes vom 24. 7. 1867 und Artikel 38, 3 des Gesetzes vom 7. 3. 1925 (bez. "*sociétés à responsabilité limitée*") soll einerseits die wirkliche Situation offengelegt werden und im Sinne von Artikel 35, 1 des Gesetzes vom 24. 7. 1867, der die Kontinuität der Bewertungsmethoden fordert ("... welche dieselben bleiben müssen, um einen nützlichen Vergleich der Ergebnisse der aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre zu ermöglichen" (35)), soll andererseits das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit des Geschäftsjahres ermittelt werden. Da das Niederstwertprinzip beständig von dem feststehenden, klar bestimmbar an Anschaffungspreis ausgeht, ihn aber im Falle des Wert- bzw. Preisrückganges korrigiert, so erscheint es tatsächlich am ehesten in der Lage, bezüglich des Vorratsvermögens die Versöhnung der Doppelrolle von Inventar und Bilanz zu gewährleisten.

4. Die Bewertung in der Praxis

Das Fehlen bestimmter Bewertungsvorschriften im französischen Handels- und Gesellschaftsrecht leistete einer individuellen Bewertungspraxis Vorschub, welche sich von Betrieb zu Betrieb teils nur in Nuancen, teils aber auch grundsätzlich unterschied. Für die Bewertung des Vorratsvermögens in Inventar und Jahresbilanz kamen hauptsächlich vier Bewertungsweisen zur Anwendung:

- (1) Die Befolgung des Niederstwertprinzips (*principe du prix le plus bas*), d. h. Ansatz der Bestände zum Anschaffungspreis ohne Abschlag bzw. zum niedrigeren Tagespreis des Bilanzstichtages. Die lange kaufmännische Tradition dieses Prinzips sicherte ihm eine weitverbreitete Anwendung in der Bewertungspraxis.
- (2) Die systematische Unterbewertung der Vorratsbestände, d. h. die Vornahme eines Abschlages auf den Anschaffungspreis "... gegen eventuelle Kursbaisse: Abschlag unterschiedlich von Unternehmung zu Unternehmung und von Geschäftsjahr zu Geschäftsjahr." (36) Die Legung einer solchen stillen Reserve, einer sogenannten "*décote de sécurité*", entsprach der Doktrin, welche die kaufmännische Vorsicht über alles stellte. Die uneinheitliche Höhe dieses Abschlages führte notwendigerweise zu starken Unterschieden im Wertansatz zwischen den einzelnen Unternehmungen. Der Artikel 35 des Gesetzes vom 24. 7. 1867 schob zumindest für die Aktiengesellschaften eine Variation dieses Abschlages von

Geschäftsjahr zu Geschäftsjahr einen Riegel vor.

(3) Die Anwendung der Theorie vom "stock-outil", d. h. "... gewisse Unternehmungen gaben ihren Vorratsbeständen einen einheitlichen Festwert ..., welches auch immer die Preisschwankungen waren." (37)

(4) Der Ansatz der Bestände zu ihrem Zeitwert ohne Rücksicht auf den Anschaffungspreis, d. h. die Durchbrechung des Niederstwertprinzips gemäß jener zweiten Doktrin, welche den Grundsatz der Wahrhaftigkeit über alles stellte. Die zweifellos nicht sehr zahlreichen Unternehmungen (38), welche dieser Bewertungsweise folgten, setzten bei nachhaltigem Preisauftrieb ihre Bestände über dem ursprünglichen Anschaffungspreis an. Einer solchen Einbeziehung des Wertzuwachses am ruhenden Vermögen in den Wertansatz der Vorräte stand infolge Fehlens materieller Bewertungsvorschriften im Gesetz an sich keine ausdrückliche Bestimmung entgegen, doch war einer solchen Bewertungspraxis zumindest für die Aktiengesellschaften eine Grenze gesetzt, da die Rechtsprechung bezüglich des Vorratsvermögens auf dem Boden des Niederstwertprinzips stand, d. h. den Ausweis eines nicht realisierten Wertzuwachses verwarf.

Zusammenfassend läßt sich jedenfalls sagen, daß das Nichtvorhandensein bestimmter Bewertungsvorschriften und die unterschiedliche Auffassung der Fachwissenschaft - "diese Frage (der Bewertung der Vorräte, Anm. d. Verf.) ist vielleicht von allen, welche die Errichtung der Bilanz aufwirft, die, welche am meisten umstritten war" (39) - zur Herausbildung einer Bewertungspraxis geführt hat, welche sich an den besonderen Gegebenheiten und speziellen Risiken der einzelnen Unternehmungen wesentlich orientierte und zu einer ziemlich großen Mannigfaltigkeit Anlaß gab. Dennoch war ein durch erprobte Tradition bedingtes, durch die Rechtsprechung gefördertes Vorherrschen des Niederstwertprinzips bei der Vorratsbewertung unbestritten. Diese Feststellung gilt allgemein für die Zeit bis zum Ausbruch des zweiten Weltkrieges.

II. Die steuerrechtlichen Vorschriften

Nach Behandlung der Vorratsvermögensbewertung im französischen Handelsrecht, in der Fachwissenschaft, in der Rechtsprechung sowie in der Praxis der Wirtschaftsbetriebe, stellt sich nunmehr die Frage nach der Berücksichtigung der Vorratsvermögensbewertung im französischen Steuerrecht. Der Behandlung dieser Frage soll zunächst eine kurze, zusammengefaßte Betrachtung von Wesen und Entwicklung der französischen Steuergesetzgebung vorangestellt werden; hierbei sollen aber lediglich die in diesem Zusammenhang interessierenden direkten Steuern berücksichtigt werden.

1. Kurzer Abriß der direkten Besteuerung in Frankreich

Die Entwicklung der direkten Steuern in Frankreich ist im wesentlichen durch zwei Zäsuren bestimmt, die Ablösung des Steuersystems des Ancien Régime durch die Gesetzgebung der Revolution von 1789 und die Reform der direkten Besteuerung während des ersten Weltkrieges.

a) Vom Ancien Régime zur Revolutionsgesetzgebung

Das Ancien Régime besaß ein sehr entwickeltes, durch Privilegien allerdings stark durchlöcherteres System der direkten Besteuerung. Es bestand bereits eine nach Einkunftsarten differenzierende Einkommensteuer, welche u. a. die Kategorie der Einkünfte aus Industrie- und Handelstätigkeit kannte, und teilweise auf der Grundlage der tatsächlichen, durch persönliche Steuererklärung des Pflichtigen festgestellten Einkünfte erhoben wurde.

Die Revolution brach vollständig mit dem Steuersystem des Ancien Régime, sie erhob auch für die Besteuerung den Grundsatz der Gleichheit zum obersten Prinzip - unter Verwerfung jeder Art von Privilegien oder Vergünstigungen. Die Revolutionsgesetzgebung schuf vier direkte Steuern und zwar neben einer Steuer auf Fenster und Türen, insbesondere eine Grundsteuer, eine Kopfsteuer und eine Gewerbesteuer, d. h. eine Steuer auf die Industrie-, Handwerks- und Handelsbetriebe (patente lt. Gesetz vom 2. -17. März 1791). Diese vier Steuern hatten in ihrer ursprünglichen Form über 120 Jahre Bestand, d. h. sie stellten während des ganzen vorigen Jahrhunderts und bis zum ersten Weltkrieg das System der direkten Besteuerung in Frankreich dar. Das Wesen dieses von der Revolution gesetzten Systems war dadurch gekennzeichnet, daß die direkten Steuern nicht auf der Grundlage der tatsächlichen, mittels Erklärung festgestellten Einkünfte erhoben wurden sondern auf Grund rein äußerer Merkmale oder durch Schätzung. Das Steuersubjekt blieb bezüglich der Steuerfeststellung vollständig unbelästigt. Dem Prinzip der Gleichheit entsprechend war der angewendete Steuertarif streng proportional, und in Verabsolutierung des Gleichheitsgrundsatzes fanden die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung keine gesonderte Berücksichtigung. Dieses vierfach gegliederte System der direkten Steuern stellte das Kernstück der neuen, von der Revolution geschaffenen Fiskalgesetzgebung dar und erbrachte in den ersten Jahren zwei Drittel des gesamten französischen Steueraufkommens. Die indirekte Besteuerung, welche von der Revolution auf der Grundlage physiokratischen Gedankengutes als willkürlich verworfen worden war, lebte unter dem Druck wachsender Staatsausgaben dennoch wieder auf. Die vier direkten Steuern - les quatre vieilles - erlaubten infolge ihrer starren Struktur keine Anpassung an die wirtschaftlichen und finanziellen Veränderungen des fortschreitenden 19. Jahrhunderts und gingen infolgedessen in ihrer Bedeutung unaufhaltsam zurück. 1851 erbrachten sie lediglich noch ein Viertel des Steuer-

aufkommens und bis 1900 war ihr Anteil auf weniger als ein Fünftel gesunken. (40) Das Anliegen einer grundlegenden Reform der direkten Besteuerung stellte sich immer dringender und gab seit 1871 zu unzähligen Reformprojekten Anlaß.

b) Die große Steuerreform 1914-1917

Die Reform der direkten Besteuerung während des ersten Weltkrieges war durch die Abkehr von den Prinzipien der Revolutionsgesetzgebung und teilweise Zurückwendung auf die Fiskalgrundsätze des Ancien Régime gekennzeichnet. Im wesentlichen bestand sie aus der Schaffung von speziellen Einkommensteuern auf die Haupteinkunftsarten und die Neueinführung einer Steuer auf das Gesamteinkommen.

b1) Die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne

Unter den speziellen Einkommenssteuern der Reform die wichtigste war der "impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux", welcher durch Gesetz vom 31. 7. 1917 geschaffen als staatliche Steuer an die Stelle der patente von 1791 trat (die als kommunale Steuer fortlebte).

Ihr unterliegen sowohl Einzelpersonen kraft Ausübung eines Gewerbes (Handel, Handwerk und Industrie) als auch Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform. Der steuerpflichtige Gewinn wird ermittelt entweder durch Schätzung oder durch Feststellung des tatsächlichen Gewinns.

(1) Die Methode der Schätzung (régime de forfait) wurde ursprünglich auf alle, später nur noch auf Mittel- und Kleinbetriebe angewendet, deren Jahresumsatz eine bestimmte Höhe nicht übersteigt. Der steuerpflichtige Gewinn wird vom Steuerkontrolleur auf der Grundlage bestimmter Angaben (Umsatz und Einkauf) geschätzt und behält für zwei Jahre Gültigkeit.

(2) Die Methode der Feststellung des tatsächlichen Gewinns (régime de bénéfice réel) hat für die größeren und großen Betriebe sowie die Kapitalgesellschaften Geltung. In der jährlich abzugebenden Steuererklärung wird der steuerpflichtige Gewinn auf der Grundlage des Bestandsvergleiches nach Abzug aller Unkosten ermittelt.

Der steuerpflichtige Gewinn erfährt im Falle von Einzelpersonen bzw. von Personengesellschaften gewisse Abschläge, die geschuldete Steuer ihrerseits trägt durch Ermäßigungen den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen Rechnung.

Der Steuersatz ist einheitlich. Im Zeitraum der Anwendung dieser Steuer von 1917 bis 1948 war er durch eine mehrmalige Heraufsetzung gekennzeichnet; er betrug bis 1938 14 % und stieg während des Krieges auf 16 %, schließlich auf 24 %.

b2) Die Steuer auf das Gesamteinkommen

Dieser durch Gesetz vom 15. 7. 1914 geschaffene "impôt général sur le revenu" war das eigentliche Novum der großen Reform der direkten Besteuerung während des Weltkrieges.

Diese Steuer ist reine Personalsteuer, d. h. ihr unterliegen nur natürliche Personen und zwar mit der Gesamtheit ihres Einkommens. Dieses Gesamteinkommen wird mittels persönlicher Steuererklärung festgestellt und zwar durch die Summierung der Einkommen aus den Haupteinkunftsarten, welche bereits den speziellen Einkommensteuern (impôts cédulaires sur les revenus) unterlegen sind. Aus diesem Gesamteinkommen werden durch Abzug bestimmter das Gesamteinkommen betreffender Unkosten (darunter alle bezahlten direkten Steuern) und den Familienstand berücksichtigender Abschläge das steuerpflichtige Gesamteinkommen ermittelt. Dasselbe unterliegt einer progressiven Besteuerung. Die Progressivität hat im Laufe der Jahre an Stärke zugenommen; während sie beispielsweise im Jahre 1938 von 1 auf 40 % anstieg, bewegte sie sich im Jahre 1948 zwischen 12 und 60 % des steuerpflichtigen Gesamteinkommens.

c) Die kleine Steuerreform von 1948

Die Reform der direkten Besteuerung, welche durch Dekret vom 9. 12. 1948 in kraft gesetzt wurde, hatte nicht im entfernten die Bedeutung der Steuerreform von 1914 bis 1917. Sie ist weniger grundsätzlicher als organisatorisch-vereinfachender Art. Im wesentlichen bestand sie aus:

(1) Der Herauslösung der Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaften aus der (speziellen) Besteuerung der Industrie- und Handelsgewinne und ihrer Verselbstständigung in einer Körperschaftsteuer (impôt sur les sociétés); der Steuersatz wurde gleichzeitig fühlbar erhöht auf 34 %.

(2) Der Zusammenfassung der speziellen Einkommensteuern mit der Steuer auf das Gesamteinkommen in eine Steuer auf die Einkommen der natürlichen Personen (impôt sur les revenus des personnes physiques).

Bezüglich der begrifflich neugefaßten Steuern auf die Einkommen der natürlichen Personen gilt, daß die bisherige Spaltung in eine proportionale Besteuerung der Einkommen aus den Einkunftsarten und eine progressive Besteuerung des Gesamteinkommens weiterhin bestehen bleibt, d. h. die neue Einkommensteuer unterteilt sich in sieben Proportionalsteuern (taxes proportionnelles), welche die Einkommen aus den Haupteinkunftsarten ganz nach der Art der bisherigen impôts cédulaires erfassen, und in eine Progressivsteuer (surtaxe progressive), welche das Gesamteinkommen ganz nach der Art des bisherigen impôt général sur le revenu belastet. Während für die taxes proportionnelles der einheitliche Steuersatz auf 18 % ermäßigt wurde, blieb für die surtaxe progressive mit einer Progressivität von 10 auf 60 % die Belastung bis auf eine Milderung im unteren Bereich dieselbe.

Zusammenfassend läßt sich also über die Reform von 1948 sagen, daß sie abgesehen von der notwendigen Verselbständigung der Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaften im Bereiche der Einkommenbesteuerung lediglich begriffliche Vereinfachungen brachte, welche den grundsätzlichen Aufbau dieser Besteuerung unangetastet ließen. Diese äußerliche Zusammenfassung und Vereinfachung kam auch darin zum Ausdruck, daß die bislang auf verschiedene Texte verstreute direkte Besteuerung im Code général des impôts vereinigt wurde.

Soweit diese kurze Skizzierung des Systems der direkten Besteuerung in Frankreich. Infolge Fehlens einer laufenden Vermögenbesteuerung sind es lediglich die heute sogenannte taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux sowie der impôt sur les sociétés, welche die im Rahmen dieser Arbeit interessierenden Bewertungsfragen aufwerfen. Die recht zahlreichen Gewinnsteuern außerordentlicher Natur, welche im Laufe der letzten zwei Jahrzehnte die Industrie- und Handelsbetriebe vorübergehend belasteten und erheblichen Einfluß auf die steuerrechtliche Auseinandersetzung mit der Bewertungsfrage genommen haben, werden im jeweiligen Zusammenhang noch zu berücksichtigen sein. Um abschließend noch einen Begriff von der gegenwärtigen Bedeutung der direkten Besteuerung im Rahmen der Gesamtbesteuerung zu geben, sei darauf hingewiesen, daß beispielsweise im Jahre 1949, in dem die Reform in kraft trat, der Anteil der direkten Steuern am steuerlichen Gesamtaufkommen 26 % betrug. (41) Damit soll angedeutet werden, daß die direkten Steuern im eigentlichen Sinne trotz der eingetretenen Reformen die ihnen einst zugewiesene Rolle des Hauptträgers des Steueraufkommens nicht im entferntesten zurückgewonnen haben.

2. Die steuerrechtliche Bewertung des Vorratsvermögens

Die Feststellung und Bewertung des Vorratsvermögens wurde ein Gesetzgeber und Steuerbehörde interessierendes Problem grundsätzlich mit der Ablösung des auf Schätzung beruhenden Systems der Gewinnbesteuerung durch das von der Feststellung des tatsächlichen Gewinns, d. h. der Einzelsteuererklärung ausgehende System der Gewinnbesteuerung.

a) Die Duldung der geübten Bewertungspraktiken

Durch Gesetz vom 31. 7. 1920 wurde der Steuerverwaltung für die seit 1917 bestehende Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne das System der Besteuerung auf Grund des tatsächlichen Gewinns an die Hand gegeben. Zuvor hatte bereits die durch Gesetz vom 1. 7. 1916 eingeführte außerordentliche Steuer auf die kriegsbedingten Übergewinne (contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires de guerre) den Industrie- und Handelsunternehmungen für die Jahre 1914 bis 1920 die Erklärung ihrer tatsächlichen Gewinne abverlangt.

Mit der Forderung nach Ermittlung des tatsächlichen Gewinns als Grundlage sowohl der außerordentlichen als auch der ordentlichen Gewinnbesteuerung hatte sich erstmals auch im steuerlichen Bereich die Frage nach der Bewertung des Betriebsvermögens gestellt. Es gilt aber zunächst, daß weder die außerordentliche noch insbesondere die ordentliche Steuergesetzgebung die Bewertung der Aktiva und Passiva ausdrücklichen Vorschriften unterworfen hat. Die jährliche Steuererklärung baute auf dem gemäß französischen Handels- bzw. Gesellschaftsrecht vorzunehmenden Jahresabschluß auf; infolge des Fehlens steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften waren die Ergebnisse dieses Jahresabschlusses auch für die Gewinnbesteuerung die gegebene Grundlage. Die Gefahr einer grundsätzlichen Abweichung von Handels- und Steuerbilanz infolge voneinander abweichender handels- und steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften bestand somit nicht. Das unterschiedliche Interesse von Fiskus und Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des erzielten Jahresgewinns führte aber unvermeidlich zur Herausbildung des Begriffspaares "bilan comptable" und "bilan fiscal". Zur Wahrung seiner Interessen konnte der Fiskus in den konkreten Einzelfällen, wo der Steuerpflichtige von der handelsrechtlichen Bewertungsfreiheit allzu offensichtlich Gebrauch machte, diesen Jahresabschluß nicht widerspruchsfrei als Gewinnbesteuerungsgrundlage hinnehmen. Es bildete sich im Laufe der Zeit eine Doktrin der fiskalischen Bewertung heraus, deren Träger einerseits die Steuerverwaltung und andererseits der Conseil d'Etat (das oberste Berufungsgericht in Streitigkeiten zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen) waren, und die das durch das Fehlen steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften bestehende Vakuum ausfüllte. Die vom Conseil d'Etat entwickelte Auffassung forderte für die Bewertung des Vorratsvermögens die strikte Anwendung des Niederstwertprinzips und verwarf jede Form der systematischen oder gelegentlichen Unterbewertung. Die Steuerverwaltung verabsolutierte diese Regeln nicht, sie nahm eher eine maßvolle, anpassungsfähige Haltung ein, indem sie die von den Steuerpflichtigen geübten Bewertungspraktiken nur dort für die steuerliche Gewinnermittlung korrigierte - und damit eine bilan fiscal verursachte - wo das fiskalische Interesse durch die handelsrechtlich zulässige Bewertung offensichtlich verkürzt werden sollte. D. h. im Falle der Vorratsvermögensbewertung verschloß sich die Verwaltung der Vornahme von Abschlägen bzw. der Bildung von Ausgleichsposten (provisions régulatrices) nicht grundsätzlich, sondern trat dieser Praxis nur dort entgegen, wo sie willkürlich oder in ungerechtfertigt erscheinendem Ausmaße geübt wurde. Die Verwendung eines Festwertes - die Verwirklichung der Idee des stock-outil - hat die Steuerverwaltung jedoch nicht zugestanden; eine solche Entscheidung wäre nicht nur außerhalb ihres Interesses sondern auch außerhalb ihrer Kompetenz gelegen. Zusammenfassend gilt für die Frage der fiskalischen Bewertung des Vorratsvermö-

gens, daß bei Fehlen ausdrücklicher steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften die Steuerverwaltung die von den Steuerpflichtigen in ihren Jahresabschlüssen geübten und keineswegs einheitlichen Bewertungspraktiken für die steuerliche Gewinnermittlung im allgemeinen zuließ. Im Falle von Streitigkeiten griff die Rechtsprechung des Conseil d'Etat ein, welche eindeutiger und strenger als die von der Verwaltung in Bewertungsfragen eingenommene Haltung war. Diese Feststellungen gelten für die Zeit von der Einführung der Besteuerung auf der Basis des tatsächlichen Gewinns (1920) bis zum Anbruch des zweiten Weltkrieges.

b) Die etappenweise Reglementierung der Bewertung des Vorratsvermögens

Mit dem Gesetz über die nationale Aufrüstung (Loi sur l'organisation de la Nation en temps de guerre) setzte im Jahre 1938 auf dem steuerrechtlichen Sektor eine Entwicklung zur Reglementierung des Rechnungswesens und insbesondere der Bewertung ein, welche, zunächst nur einen bestimmten Bereich der Wirtschaft erfassend, schließlich auf die Gesamtwirtschaft übergriff und zugleich ihre Gültigkeit über den steuerrechtlichen Bereich hinaus ausdehnte. Der jähe Umschlag aus einer relativen Freizügigkeit sowohl der handels- als auch steuerrechtlichen Bewertung in eine vom Steuerrecht ausgehende fortschreitende Reglementierung dieser Bewertung ist das Charakteristikum der neuen bis in die Gegenwart reichenden Entwicklung.

b1) Spezialbuchführung für Betriebe mit öffentlichen Aufträgen

Durch Gesetz vom 29. 7. 1939 wurde den Unternehmungen, welche Rüstungsaufträge durchführten, die Einrichtung einer Spezialbuchführung auferlegt, welche eine lückenlose Erfassung und genaue Ermittlung der Herstellungskosten der geleisteten Rüstungslieferungen gestatten sollte. Eigentlicher Zweck dieser Maßnahme war es, die aus Rüstungsaufträgen erzielten Gewinne möglichst vollständig der 1935 eigens hierfür eingerichteten (und 1938 nochmals verschärften) Sondersteuer zu unterwerfen. Durch Gesetz vom 1. 9. 1939 wurden diese scharfen, insbesondere das Vorratsvermögen betreffenden Buchführungsbestimmungen auf die Gesamtheit der für die Bedürfnisse des Landes (Staat und öffentliche Körperschaften) arbeitenden Unternehmungen ausgedehnt.

b2) Vereinheitlichte Bewertung für die ordentliche und außerordentliche Gewinnbesteuerung

Bei Ausbruch des Krieges wurde die obige Sondersteuer auf die Rüstungsgewinne als außerordentliche Kriegsgewinnsteuer der Gesamtheit der Wirtschaftsbetriebe auferlegt. Diese Ausdehnung der außerordentlichen Gewinnbesteuerung auf die Gesamtwirtschaft machte eine einheitliche und möglichst einfache Kontrolle der Gewinnermittlung der Unternehmungen erforderlich, zumal sich inzwischen die für die öffentliche Auftragsindustrie erlassenen speziellen Buchführungsvor-

schriften als zu kompliziert und unter Kriegsverhältnissen undurchführbar erwiesen hatten.

Ausgehend von der Tatsache, daß infolge der weithin bestehenden, steuerlich geduldeten Uneinheitlichkeit der Bewertung zum Jahresabschluß eine auf die Kriegszeit begrenzte außerordentliche Gewinnsteuer die einzelnen Wirtschaftsbetriebe unterschiedlich hart treffen mußte, war eine gesetzlich vorgeschriebene Vereinheitlichung der Wertansätze beim Jahresabschluß dringend geboten, um dadurch eine einheitliche Gewinnermittlung und eine gleichmäßige Belastung der Unternehmungen mit der außerordentlichen Gewinnsteuer zu erreichen. Diese für die Besteuerung notwendige Vereinheitlichung der Ergebnisse der Bewertung mußte in Anbetracht der Anzahl und der Unterschiedlichkeit der betroffenen Unternehmungen auf möglichst unkomplizierte Weise erzielt werden. Die entsprechenden Bestimmungen des Dekretes vom 24.4.1940 lauteten wie folgt: Artikel 18 "... Die Unternehmungen können weiterhin ihre Bilanzen erstellen, indem sie ihre Vorratsbestände gemäß den bei ihnen gebräuchlichen Methoden bewerten. Diejenigen jedoch, welche im Verhältnis zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis oder zum Tagespreis herabgesetzte Werte anwenden, müssen für die Veranlagung der außerordentlichen Gewinnsteuer und der Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne auf die Wertansätze, welche aus den bei ihnen gebräuchlichen Bewertungsmethoden resultieren ..., die in Art. 19 nachfolgend angezeigten Korrekturen vornehmen."

Artikel 19 "... Die Wertansätze werden wiederhergestellt zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis oder zum Tagespreis, wenn der letztere niedriger ist als der erstere." (42)

Somit sollte eine einfache Korrektur der von Unternehmung zu Unternehmung unterschiedlichen Wertansätze außerhalb der Buchführung eine einheitliche Gewinnermittlung und eine gleichmäßige Besteuerung gewährleisten.

b3) Erlass einer allgemein gültigen gesetzlichen Bewertungsvorschrift

Die nach dem Zusammenbruch von 1940 eingesetzte Vichy-Regierung hat durch Gesetz vom 30.1.1941 die außerordentliche Kriegsgewinnbesteuerung (*prélèvement temporaire sur les excédents des bénéfices*) für sämtliche Sektoren der französischen Wirtschaft vereinheitlicht und neu geordnet.

Das Ausführungsdekret vom gleichen Tage hatte zum Gegenstand:

- (1) Maßnahmen für die streng einheitliche Gewinnermittlung zu diesem *prélèvement* und
- (2) Maßnahmen für einen weitgehenden steuerlichen Schutz der Funktionsfähigkeit der Wirtschaftsbetriebe angesichts der Schärfe der Gewinnbesteuerung und angesichts der eingetretenen Inflation. In beiden Fällen brachte das Dekret vom 30.1.1941 entscheidend neue gesetzliche Lösungen.

Was die einheitliche Gewinnermittlung betrifft, so begnügte sich das Dekret nicht länger mit einer außerhalb der Buchführung für die steuerlichen Zwecke vorgenommenen Korrektur der Wertansätze des Jahresabschlusses, sondern definierte - unter Verwerfung der bisherigen Vielfalt der Bewertungspraktiken - zum allerersten Male eine gesetzliche Bewertungsvorschrift:

Artikel 3, 1 "Bei Abschluß eines jeden nachfolgenden Geschäftsjahres (nach dem 1. 9. 1939, Anm. d. Verf.) wird der Vorratsbestand zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis bewertet oder zum Tagespreis, wenn der letztere niedriger ist als der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis. " (43) Damit wurde das von Theorie, Rechtsprechung und Praxis hauptsächlich vertretene Niederstwertprinzip als steuerrechtliche Bewertungsvorschrift fixiert. Aber das obige Dekret ging in Artikel 3, 2 noch einen entscheidenden Schritt weiter, in dem es verfügte: "Der so ermittelte Wertansatz muß in der Bilanz erscheinen. " (44)

Diese Bestimmung besagte, daß das Niederstwertprinzip jetzt nicht nur für die steuerliche Gewinnermittlung bezüglich des Vorratsvermögens verbindlich wurde, sondern für den Wertansatz desselben in der Jahresschlußbilanz überhaupt, d. h. die erstmals fixierte Bewertungsregel wurde in ihrer Verbindlichkeit zugleich zur allgemeingültigen gesetzlichen Bewertungsvorschrift erklärt.

Daß diese Deutung des Artikels 3, 2 zutreffend ist, ergibt sich aus der circulaire No 2162 der Steuerverwaltung zu obigem Dekret; dort heißt es nämlich u. a. :

"... Die Unternehmungen, deren Bilanzen für 1940 bei Veröffentlichung des Dekretes vom 30. 1. 1941 noch nicht endgültig festgestellt waren (d. h. gebilligt durch die Hauptversammlung) müssen diese Bilanzen in Übereinstimmung mit den Vorschriften des Dekretes erstellen. Sie müssen infolgedessen hierin den bei Abschluß des Geschäftsjahres 1940 vorhandenen Vorratsbestand zum Anschaffungspreis (oder im Falle des Preisrückganges zum Tagespreis) ausweisen. . ." (45).

Die Bedeutung des Artikels 3, 2 wird von L. Batardon folgendermaßen umrissen: "Der Text dieses Nachsatzes durchbrach damit den Rahmen einer einfachen fiskalischen Vorschrift und die durch das Dekret vom 30. 1. 1941 aufgestellten Regeln wurden zwingend. " (46) Und bei M. Lecerclé heißt es: "Das Dekret geht hier über den steuerlichen Bereich hinaus, es verordnet in einem viel weiteren Rahmen eine Buchführungsregel, welche die Handelsgesetzgebung bislang noch nicht präzisiert hatte. " (47)

An die Stelle einer relativen Bewertungsfreiheit sowohl in handelsrechtlicher als auch steuerrechtlicher Hinsicht war durch das Dekret vom 30. 1. 1941 schlagartig eine einheitliche Reglementierung der Vorratsvermögensbewertung getreten.

b4) Gesetzliche Bewertungsvorschrift bei Bilanzaufwertung

Durch die ordonnance vom 15. 8. 1945 schaffte die provisorische französische Regierung die vom Vichy-Regime gesetzlich fixierte außerordentliche Überge-

winnsteuer wieder ab; gleichzeitig damit wurden auch die durch das Dekret vom 30.1.1941 erlassenen Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen gestrichen. Andererseits eröffnete diese ordonnance den französischen Wirtschaftsbetrieben die Möglichkeit zu einer gesetzlich genau abgesteckten Aufwertung ihrer Bilanzen, welche die Angleichung der Buchwerte an die eingetretene Frankenentwertung zum Ziele hatte. Bezüglich des Ansatzes der Vorratsbestände in der Aufstockungsbilanz bestimmte Artikel 70e der obigen ordonnance als höchstzulässigen Wert den Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis. D.h. beim Wertansatz des Vorratsvermögens in der neugeordneten Bilanz durften eingetretene (inflationsbedingte) Wertsteigerungen nicht berücksichtigt werden, was einer Diskriminierung der Vorräte gegenüber den anderen Sachvermögensarten gleichkam. (Es darf hier daran erinnert werden, daß das D-Mark Bilanzgesetz im Gegensatz zur ordonnance vom 15.8.1945 den Ansatz des Vorratsvermögens zum Zeitwert zugelassen hat.)

Die Vornahme der an sich fakultativen Bilanzaufwertung schloß für die Folgezeit die Verpflichtung ein, die Jahresschlußbilanz in gesetzlich festgelegter Aufmachung und unter Anwendung gesetzlich definierter Bewertungsregeln aufzustellen. Bezüglich des Ansatzes der Vorräte wurde durch die Ausführungsdekrete zur Bilanzaufwertung vom 28.2.1946 bzw. vom 29.6.1948 die Bewertung nach dem Niederstwertprinzip vorgeschrieben. Damit wurde die Bewertungsvorschrift von 1941 - zumindest für die Unternehmungen mit Bilanzaufstockung - in ihrem vollen Bedeutungsumfang fortgeführt. Die Steuerverwaltung vertrat darüberhinaus die Ansicht, daß der Anwendungsbereich der neuerlich eingeführten Bewertungsvorschrift nicht auf die Unternehmungen mit Bilanzaufstockung beschränkt sei: "Obgleich die Bewertungsregel für das Vorratsvermögen neuerdings in den speziell die Bilanzaufwertung betreffenden Texten zu finden ist, nimmt die Verwaltung an, daß diese Regel, welche nur die offizielle Bestätigung einer in Industrie und Handel allgemein geübten Praxis ist, als weiterhin gültig für alle Unternehmungen betrachtet werden muß, ob letztere ihre Bilanzen aufgewertet haben oder nicht." (48)

b5) Endgültige gesetzliche Verankerung der Bewertungsvorschrift

Die von der Steuerverwaltung vertretene These des erweiterten Anwendungsbereiches der für die Bilanzaufwertung neu erlassenen Bewertungsvorschrift konnte an der Tatsache nichts ändern, daß die ordonnance vom 15.8.1945 der einheitlichen Bewertung des Vorratsvermögens für die steuerliche Gewinnermittlung die eindeutige gesetzliche Grundlage wieder entzogen hatte. Der Gesetzgeber sah sich daher in der Folgezeit genötigt, diese gesetzliche Eindeutigkeit erneut herzustellen. Dies geschah in zwei Etappen:

(1) Durch Gesetz vom 23.12.1946 wurde Artikel 17,1 des Code des impôts directs dahingehend ergänzt, daß "die Steuerpflichtigen ... dem Steuerkontrolleur in

dem Monat nach Abschluß ihres Geschäftsjahres den Wert ihres zum Geschäftsjahrende bestehenden Vorratsvermögens zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis oder zum Tagespreis, wenn dieser niedriger ist als der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis, mitteilen müssen." (49) Nach den Richtlinien der Steuerverwaltung "ist es der solcherart erklärte Wert des Vorratsvermögens, welcher heranzuziehen ist für die Bestimmung des Gewinnes oder Verlustes, welchen die Unternehmer vor dem ersten April zu erklären haben." (50) Damit wurde eine vom Ergebnis des Jahresabschlusses an sich unabhängig gemachte Erklärung zur Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bezüglich des Vorratsvermögens.

(2) Die Reform der direkten Besteuerung von Ende 1948 ergab dann die Gelegenheit zu einer endgültigen klaren Regelung der steuerrechtlichen Bewertung des Vorratsvermögens. Durch das Dekret vom 9.12.1948, Artikel 10, wurde in den neu zusammengestellten Code général des impôts ein Artikel 38, 3 eingefügt: "... Die Vorräte werden zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis bewertet oder zum Tagespreis vom Schluß des Geschäftsjahres, wenn dieser niedriger ist als der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis." (51) Wie die Steuerverwaltung hierzu bemerkte, "bestätigte dieser Artikel in Wirklichkeit nur die Bewertungsweise für das Vorratsvermögen, welche bezüglich der Bilanzaufwertung schon in Artikel 9 des Dekretes vom 28.2.1946 vorgeschrieben war, und die anzuwenden, seit 1941 praktisch alle Unternehmungen gehalten waren." (52)

c) Die steuerrechtliche Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen in der Interpretation der Steuerverwaltung

Nach Inkraftsetzung gesetzlicher Bewertungsvorschriften brachte die "Direction des contributions directes" jeweils Runderlasse heraus, welche eine ausführliche amtliche Kommentierung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften darstellten, d. h. Wesen, Zusammensetzung und Ermittlung der steuerrechtlich geforderten Wertansätze für das Vorratsvermögen im einzelnen erläuterten.

c1) Der Begriff des Anschaffungs- bzw. Herstellungspreises

Wenn in den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften vom Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis (prix de revient) gesprochen wird, dann ist - nach Auffassung der Steuerverwaltung - damit im Grunde stets der tatsächliche Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis gemeint: "Der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis, von dem auszugehen ist, ist im Prinzip der wirkliche Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis der in Betracht gezogenen Rohstoffe, Waren und Produkte, d. h. die durch die Unternehmung effektiv zu ihrem Erwerb oder ihrer Fabrikation ausgegebene Summe und nicht der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis, welchen diese Vorratsgüter erfordern würden, wenn sie im Zeitpunkt der Inventur erworben oder fabriziert worden wären." (53)

Die steuerliche Bewertung baut ganz natürlicherweise auf der an sich eindeutig bestimmten und belegbaren Größe des effektiven Anschaffungspreises auf: "... Wenn der Anschaffungspreis in der Tat höher oder niedriger ist als der tatsächliche Wert dieser Gegenstände im Augenblick ihres Erwerbes, so ist es dennoch der effektive Anschaffungspreis, der in Betracht zu ziehen ist." (54) Maßgeblich in fiskalischer Sicht ist demnach die tatsächlich gemachte Aufwendung, nicht die angemessene Aufwendung.

c2) Die Ermittlung des Anschaffungspreises

Wenn sich der tatsächliche Anschaffungspreis theoretisch als eine eindeutig bestimmte Größe darstellt, so gilt dennoch, daß seine Ermittlung in der Praxis nicht ohne Schwierigkeiten sein kann. Nach Ansicht der Steuerverwaltung "wird er mit Genauigkeit bei den Unternehmungen aus der Buchhaltung ermittelt werden können, welche das System der permanenten Inventur praktizieren. Dasselbe wird für die Unternehmungen gelten, bei denen die Inventur außerhalb der Buchführung die genaue Unterscheidung der Rohstoffe, Waren, Verbrauchsstoffe und die Kenntnis der zugehörigen Einzelanschaffungspreise erlaubt." (55) Dem ist noch ergänzend hinzuzufügen, daß die exakte Bestimmung des Einzelanschaffungspreises im ersteren Fall nur dann gewährleistet ist, wenn die permanente Inventur den laufenden Ausgang jeweils zum tatsächlichen Anschaffungspreis registriert, und im letzteren Falle, wenn die Organisation des Lagers bei der Inventur jeweils die Feststellung des tatsächlichen Anschaffungspreises der noch vorhandenen Bestände erlaubt.

Sind diese weitgehenden Voraussetzungen nicht gegeben, dann muß sich die Bewertung mit einer angenäherten Bestimmung des Anschaffungspreises begnügen. Letztere wurde aber nicht dem freien Ermessen des Steuerpflichtigen anheim gegeben.

Die Steuerverwaltung nahm hierzu wie folgt Stellung: "Man kann nicht zugeben, daß eine Unternehmung, welche Produkte oder Waren verkauft, deren Ankaufs- bzw. Herstellungsdatum nicht im einzelnen festgestellt werden kann, systematisch und ohne Nachweis als ausgegangen die zuletzt eingekauften oder fabrizierten Artikel betrachtet, deren Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis der höchste ist, und als auf Lager befindlich die Artikel, welche die ältesten sind und die einen niedrigeren Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis haben." (56) Somit lehnte die Steuerverwaltung die Anwendung der Lifo-Methode für die angenäherte Bestimmung des Anschaffungspreises der auf Lager befindlichen Vorräte ab: Sie ist als Prinzip an sich unlogisch und muß in einer Periode fortschreitender Geldentwertung zu einer systematischen Unterbewertung der ausgewiesenen Vorratsbestände führen. Steuerrecht und Steuerverwaltung bekannten sich hingegen zum Prinzip des gewichteten Durchschnittspreises als versuchte Annäherung an das praktisch weithin unerreichbare Ideal des tatsäch-

lichen Einzelanschaffungspreises.

Zwei Methoden der Ermittlung des gewichteten Durchschnittspreises wurden nacheinander herangezogen:

(1) Das Dekret vom 24.4.1940 forderte bei Nichtvorhandensein einer permanenten Inventur die Ermittlung eines gewichteten Durchschnittspreises pro Geschäftsjahr auf der Grundlage eines Einkaufsregisters, welches nach Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen getrennt die im Geschäftsjahr erfolgenden Einkäufe nach Menge und Preis verzeichnet. Die Zusammenfassung der Einzelposten am Geschäftsjahrende ergibt die gewichteten Durchschnittspreise, welche auf die Menge der beim Abschluß vorhandenen Bestände angewendet die steuerrechtliche Bewertung des Vorratsvermögens ergeben. Diese Methode (sie entspricht dem in den Einkommensteuer-Richtlinien 1951, Abschnitt 52, 2 empfohlenen Verfahren der "Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahres erworbenen Gegenstände") zeichnet sich zweifellos durch ihre unkomplizierte Handhabung aus, aber ihr Ergebnis ist grundsätzlich unbefriedigend, weil sie sämtlichen Eingängen des Geschäftsjahres ohne Rücksicht auf ihren zeitlichen Anfall den gleichen Einfluß auf den Wertansatz des Geschäftsjahrendes einräumt.

(2) Auf der Grundlage des Dekretes vom 30.1.1941 hat die Verwaltung auf eine andere Methode hingewiesen, welche den eben angedeuteten Mangel des gewichteten Durchschnittspreises pro Geschäftsjahr vermeidet: "... Man wird die Ergebnisse einer angenäherten Bewertung anerkennen können, welche darin besteht, auf die Bestände des Geschäftsjahrendes die gewichteten Durchschnittspreise anzuwenden, welche auf Grund der im Lauf einer bestimmten Periode bewirkten Einkäufe ermittelt werden. Die Dauer dieser Periode ist zu bestimmen in Funktion von der Schnelligkeit, mit welcher sich der Vorratsbestand erneuert."

(57) Es wird ... "die dem Jahresabschluß unmittelbar vorangehende Periode herangezogen, welche der normalen Dauer der Vorraterneuerung entspricht." (58) Diese Methode des gewichteten Durchschnittspreises pro Bevorratungszeitraum berücksichtigt demnach beim Wertansatz des Schlußbestandes die durchschnittliche Lagerdauer der Vorräte; das macht sie der erstgenannten Methode überlegen, weil sie wirklichkeitsnäher ist und dem angestrebten Ziel des tatsächlichen Anschaffungspreises besser entspricht.

Die steuerliche Bewertung bedient sich ihrer auch heute noch überall dort, wo die Organisation der Buchhaltung lediglich eine angenäherte Bestimmung des Anschaffungspreises der Vorräte zuläßt.

c3) Die Zusammensetzung des Anschaffungspreises

Laut Runderlaß der Steuerverwaltung ist der Anschaffungspreis "... gebildet aus dem Nettoeinkaufspreis der Waren erhöht um die Nebenkosten ..." (59) Was unter die letzteren im einzelnen zu rechnen ist, geht aus einer instruction No

2395-65 vom 30. 9. 1942 hervor. Ihr zufolge gelten für im Inland eingekaufte Waren und Rohstoffe als Nebenkosten:

- (1) Einkaufsmaklergebühren.
- (2) Transportkosten.
- (3) Verlade- und Entladekosten.
- (4) Öffentliche Gebühren.
- (5) Einlagerungskosten.
- (6) Warenverluste (normale Transportverluste).
- (7) Kosten der vorbereitenden Behandlung (Auslesen, Aussondern).
- (8) Lager- und Verwaltungskosten.
- (9) Kosten des Einkaufsdienstes.

Die Posten (7) und (8) lassen zweifellos den Bereich der Bezugskosten bereits hinter sich; dies gilt in jedem Falle für (7) und nur dann nicht für (8), wenn es sich um die Kosten eines Zwischenlagers handelt.

Für im Ausland eingekaufte Waren und Rohstoffe treten als Beschaffungskosten noch hinzu:

- (10) Ausfuhrzölle.
- (11) Transitkosten.
- (12) Versicherungskosten (normale Seetransportversicherung).
- (13) Einfuhrzölle.
- (14) Zollabfertigungskosten.

Diese ins einzelne gehende Zusammenstellung der Nebenkosten des Bezuges verlangt an sich keine weitere Kommentierung. Lediglich die Frage der Berücksichtigung der Steuern im Anschaffungspreis ist noch näher zu untersuchen. Hierfür gilt grundsätzlich, daß "die verschiedenen Steuern und Abgaben, welche den Einkauf belasten, normalerweise einen Bestandteil des Anschaffungspreises der betreffenden Produkte darstellen." (60) Als solche den Einkauf belastende Steuern waren bzw. sind zu verstehen:

(1) Die *taxe sur les transactions*, eine Steuer auf die Umsatzgeschäfte und den Import mit kumulativer Wirkung. Der Steuersatz betrug einheitlich 1 %, abgesehen von zwei Spezialregelungen im Einzelhandel, wo er sich auf 1,8 % stellte. Die *taxe sur les transactions* stellte selbstverständlich einen Bestandteil des Anschaffungspreises dar. Seit dem 30.4.1955 ist diese französische Umsatzsteuer abgeschafft; sie wurde mit der aus der *taxe à la production* hervorgegangenen *taxe sur la valeur ajoutée* verschmolzen.

(2) Die *taxe à la production* (Produktionssteuer), welche in 1936 geschaffen das Schwergewicht der französischen indirekten Besteuerung darstellte, war eine Steuer auf die Umsätze der Produzenten und des Großhandels im Produk-

tionssektor. Der Steuersatz war im wesentlichen zweigespalten in einen niedrigeren Satz für die Umsätze von bestimmten Grundstoffen und Energieträgern und in einen normalen Satz für die übrigen Produkte. Diese beiden Steuersätze der Produktionssteuer erhöhten sich von 2 % bzw. 8 % im Jahre 1938 schrittweise auf 6,35 % bzw. 15,35 % im Jahre 1954 (vor der Reform der indirekten Besteuerung). Die Erhebungsgrundlage der Produktionssteuer war das Gesamtentgelt für die Lieferung, d.h. einschließlich der darauf lastenden Umsatzsteuer. Das besondere Merkmal der Produktionssteuer bestand nunmehr aber darin, daß sie selbst im Prinzip nicht kumulativen Charakters war, denn es handelte sich um "... ein System von Bruchteilszahlungen, welches im wesentlichen darin besteht, jeden Produzenten die Steuer auf den Betrag seines Umsatzes nach Abzug der auf seinen Eingangsfaktura des Vormonats ausgeworfenen (Vor)Steuer zahlen zu lassen..." (61) Allerdings war lediglich die Produktionssteuer auf den Einkauf von Vorratsgütern von der auf die Verkäufe zu entrichtenden Produktionssteuer abzugsfähig, nicht jedoch die auf den Ankauf von Investitionsgütern; insoweit hatte auch die Produktionssteuer kumulative Wirkung. Was jedoch die Vorratsgüter betraf, so hatte die Abzugsfähigkeit der bei ihrem Einkauf (mit) bezahlten Produktionssteuer zur Folge, daß beim Wertansatz der Vorratsbestände weder im Anschaffungspreis der Rohstoffe noch im Herstellungspreis der Produkte diese abzugsfähige Produktionssteuer enthalten sein durfte. Letztere war - insoweit noch nicht mit der auf die Verkäufe zu entrichtenden Steuer verrechnet - unter die Aktiva als Forderung gegenüber der Finanzverwaltung einzustellen.

(3) Die *taxe sur la valeur ajoutée* (Mehrwertsteuer) trat bei der Reform der indirekten Besteuerung von 1954 an die Stelle der Produktionssteuer. Sie stellt lediglich eine konsequente Fortbildung der letzteren unter gleichzeitiger Ausdehnung ihres Anwendungsbereiches dar. In ihr findet die bereits im Charakter der Produktionssteuer angelegte Besteuerung des Mehrwertes eine praktische Verwirklichung und zwar durch die vervollständigte Abzugsfähigkeit der bei der Beschaffung im Preis mitbezahlten Mehrwertsteuer von der beim Verkauf zu entrichtenden Mehrwertsteuer. War bislang nur die Steuer auf den Einkauf von Vorratsgütern abzugsfähig, so werden nunmehr auch die bei der Beschaffung von betriebsnotwendigen Anlagegütern und Dienstleistungen jeglicher Art entrichteten (Mehrwert- und Dienstleistungs-) Steuern abzugsfähig. Im Zuge dieser Umgestaltung wurden die Sätze der Mehrwertsteuer gegenüber denen der Produktionssteuer auf 7,5 % bzw. 16,85 % erhöht. Die 1955 erfolgte Abschaffung der Umsatzsteuer gab erneut Anlaß zu einer Erhöhung der Mehrwertsteuer; der normale Steuersatz wurde auf 19,5 % gestellt.

Für den Wertansatz der Vorratsbestände brachte die Ablösung der Produktionssteuer durch die Mehrwertsteuer keine Veränderung: Die Vorratsbestände sind

zu ihrem Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis ohne Berücksichtigung der bei der Beschaffung bezahlten Mehrwertsteuer anzusetzen.

c4) Die Zusammensetzung und Ermittlung des Herstellungspreises
Für den Wertansatz der Halb- und Fertigfabrikate sind als Herstellungspreis bzw. Herstellungskosten zu berücksichtigen:

- (1) Die Anschaffungskosten des verwendeten Materials.
- (2) Die Lohnkosten.
- (3) Die Fabrikationsgemeinkosten.
- (4) Die Abschreibungen auf die Betriebsgebäude und die bei der Fabrikation mitwirkenden Maschinen und Werkzeuge.

"Unter den frais de fabrication ... sind diejenigen Kosten zu verstehen, welche direkt oder indirekt die Fabrikation betreffen einschließlich auch der Verwaltungsgemeinkosten, insoweit als sie durch die Bedürfnisse der Fabrikation bedingt betrachtet werden können." (62) Diese umfassende Definition der zu berücksichtigenden Kosten geht auf die Absicht zurück, einer gerade in diesem Bereiche oft geübten Unterbewertung möglichst vorzubeugen.

Für die Ermittlung der Herstellungskosten sind grundsätzlich zwei Wege offenzuhalten: "Diese Herstellungskosten werden entweder durch die Selbstkostenrechnung oder, mangels einer solchen, durch statistische Berechnungen und Bewertungen geliefert." (63) Für die angenäherte Bestimmung der Herstellungskosten gibt die Steuerverwaltung keine verbindliche Methode an. Sie beschränkt sich mit Rücksicht auf die produktionstechnischen und buchführungs-mäßig-organisatorischen Unterschiede zwischen den Wirtschaftsbetrieben auf einige praktische Hinweise. Insbesondere zwei Situationen der Kostenermittlung werden herausgestellt:

(1) Die anteiligen Lohnkosten sind direkt verrechenbar: In diesem Falle "... werden die Fabrikationsgemeinkosten (und Abschreibungen, Anm. d. Verf.) ..., gemäß einer geläufigen Praxis, im Verhältniß dieser (Lohn)Kosten auf die bereits verkauften und die noch auf Lager befindlichen Produkte zugerechnet werden können." (64)

(2) Die anteiligen Lohnkosten sind nicht direkt verrechenbar: In diesem Falle erfolgt die Zurechnung der anteiligen Lohnkosten, Fabrikationsgemeinkosten und Abschreibungen "... durch die Anwendung geeigneter, der Buchhaltung entnommener, durch die besonderen Bedingungen des Betriebes gerechtfertigter Koeffizienten auf die Kosten der in diesem (vorhandenen) Bestand verwendeten Rohstoffe, beispielsweise des Quotienten aus Gesamtherstellungskosten der innerhalb des betreffenden Geschäftsjahres fabrizierten Produkte durch Anschaffungskosten der hierbei verwendeten Rohstoffe." (65)

Im übrigen vertritt die Steuerverwaltung die Auffassung, daß "von begründeten Ausnahmen abgesehen in diesem Zusammenhang ganz allgemein ... an den bislang in den Betrieben gebräuchlichen Verfahren (der Zurechnung, Anm. d. Verf.) festgehalten werden kann." (66) D. h. bezüglich der Ermittlung der Herstellungskosten werden weder bestimmte Bedingungen an die Buchhaltung gestellt noch die Anwendung bestimmter Methoden verlangt. Die Verwaltung beschränkt sich darauf, die *Zusammensetzung* der Herstellungskosten genauer zu umreißen und auf diese Weise gewisse Mindestforderungen an den Wertansatz der Halb- und Fertigfabrikate heranzutragen.

Das Eindringen der Grundsätze des modernen industriellen Rechnungswesens in die Praxis (auf Grund des wachsenden Einflusses des *plan comptable* und seiner zwingenden Durchführung in den nationalisierten Unternehmungen) haben es der Steuerverwaltung leichter gemacht, in dieser sehr speziellen Frage der Ermittlung der Herstellungskosten den Wirtschaftsbetrieben selbst die Initiative zu überlassen.

5) Die Anwendung und Ermittlung des (niedrigeren) Tagespreises

Sowohl das Dekret vom 30.1.1941 als auch dasjenige vom 9.12.1948 haben das Niederstwertprinzip lediglich allgemein formuliert, d. h. die Art seiner Anwendung, sei es durch Minderung des Vorratsvermögenswertes oder sei es durch Bildung eines Wertberichtigungspostens, dem freien Ermessen des Pflichtigen überlassen.

Anders hingegen die Bestimmungen, welche im Rahmen der Bilanzaufwertungsgesetzgebung den Ansatz des Vorratsvermögens in der Aufwertungsbilanz (*bilan de réévaluation*) sowie in den Bilanzen der Folgejahre regelten: Für die Aufwertungsbilanz bestimmte Artikel 9 des Dekretes vom 28.2.1946, daß in dem Falle, wo das Niederstwertprinzip zum Zuge kommt, auf der Aktivseite das Vorratsvermögen zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis auszuweisen und auf der Passivseite eine Wertberichtigung zu den Vorräten einzustellen ist. Für die Bilanzen der Folgejahre bestimmte Artikel 12 des Dekretes vom 5.2.1946, daß das Vorratsvermögen auf der Aktivseite zum Anschaffungspreis bzw. Herstellungspreis auszuweisen ist, und Artikel 13: "Wenn der tatsächliche Wert der Waren oder der Fertigprodukte am Tage der Inventur niedriger ist als der auf der Aktivseite ausgewiesene Wert, dann kann die Unternehmung in der entsprechenden Höhe eine Wertberichtigung bilden." (67)

Diese Formulierung gab Anlaß zu Kritik: "Man wird bedauern, daß dieser Text den Begriff der Möglichkeit an die Stelle dessen der Verpflichtung gesetzt hat, jedes Mal, wenn es sich darum handelte, eine Wertminderung zu berücksichtigen, die einen eingetretenen Verlust darstellt." (68) Und weiter: "Man ersieht daraus, daß der Gesetzgeber nicht zur Erstellung der richtigen Bilanz bei-

getragen hat." (69) Das Dekret vom 29. 6. 1948, welches im Zuge der weiteren Gesetzgebung zur Bilanzaufwertung dasjenige vom 5. 2. 1946 in seiner Geltung ablöste, brachte dann auch eine Korrektur der bisherigen Regelung. Es bestimmte in seinem Artikel 12, daß die Bestandteile des Vorratsvermögens zu ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungspreisen zu bewerten sind, und Artikel 13 lautete: "Wenn der tatsächliche Wert der am Tag der Inventur auf Lager befindlichen Waren, Materialien, Halb- und Fertigfabrikate und Verpackungsmaterialien niedriger ist als der Anschaffungspreis bzw. Herstellungspreis . . . , so muß die Unternehmung in der entsprechenden Höhe Wertberichtigungen vornehmen." (70) Im Gegensatz zur bisherigen Regelung sind jedoch diese Wertberichtigungen nicht mehr als korrespondierender Posten auf der Passivseite einzustellen, sondern gemäß dem in Artikel 3 desselben Dekretes vorgeschriebenen Bilanzschema (bilan type) auf der Aktivseite von den zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis ausgewiesenen Bestandteilen des Vorratsvermögens in einer Vorspalte abzusetzen. Laut Artikel 14 (beider Dekrete) sind die Konten der Wertberichtigungen am Ende eines jeden Geschäftsjahres in ihrer Höhe neu anzupassen. (Gesetzt den Fall, es würden bestimmte Bestände mehr als 12 Monate auf Lager sein und ihr tatsächlicher Wert wäre gegenüber dem des Vorjahres wieder angestiegen, so müßte diese Wertaufholung auf dem Konto der Wertberichtigung erfolgswirksam berücksichtigt werden.)

Für die Ermittlung des niedrigeren Tagespreises unterscheiden die Richtlinien der Verwaltung grundsätzlich zwischen Vorratsgütern mit und ohne fortlaufender Preisnotierung.

(1) Für die Vorratsgüter mit fortlaufender Preisnotierung "ist der Tagespreis . . . der Preis, zu dem die in Betracht kommenden Rohstoffe oder Produkte zum Zeitpunkt der Inventur auf dem Markte verkauft wurden. Dieser Preis resultiert im allgemeinen aus den zu diesem Datum in kraft befindlichen Tarifen oder aus den zu diesem oder dem nächstnahen Zeitpunkt veröffentlichten Marktberichten." (71)

Was den Tageswert der Halbfabrikate betrifft, so ist bei Marktgängigkeit eine Orientierung am Verkaufspreis des Marktes zum Bilanzstichtag, ansonsten am Marktpreis der Fertigprodukte erforderlich.

Die Berücksichtigung einer Wertminderung ist auch bei den in Fabrikation befindlichen Produkten möglich, welche die Stufe des Halbfabrikates noch nicht erreicht haben: "... In dem außergewöhnlichen Fall, wo diese Herstellungskosten zum Datum der Inventur höher sein sollten als der Tagespreis des Halbfabrikates, welches sich im nächstfolgenden Stadium der Fabrikation befindet, dürfte der Wertansatz der besagten Produkte durch die Bildung einer Wertberichtigung auf diesen letzteren Tagespreis reduziert werden. Die Verwaltung weist darauf hin, daß diese Lösung nur auf die Produkte Anwendung finden darf, welche im

Hinblick auf einen zukünftigen Verkauf fabriziert werden." (72)

(2) Für die Vorratsgüter ohne fortlaufende Preisnotierung gilt nach Auffassung der Steuerverwaltung: "Die Waren, die nicht Gegenstand eines regelmäßigen Marktes sind und für die keine allgemein bekannten Preise existieren, können im Prinzip nicht unter ihrem Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis bewertet werden, es sei denn, sie hätten auf Grund von Sachverschlechterung, Mode- oder Geschmackswandel oder Verlust von Absatzmärkten eine bestimmte Entwertung erlitten. In solchem Falle sieht die Bewertungsregel zum Tagespreis den Ansatz dieser Waren zu ihrem wahrscheinlichen Veräußerungswert vor." (73)

III. Die Bewertung des Vorratsvermögens gemäß plan comptable

Die jahrelangen Bemühungen der Steuergesetzgebung um eine ausdrückliche und zugleich allgemeine Fassung der Bewertungsregeln fanden ihr Gegenstück auf der fachwissenschaftlichen Ebene in den Arbeiten zur Schaffung eines einheitlichen Kontenrahmens für die französische Wirtschaft. In dem sogenannten plan comptable ging es nicht nur um eine äußere Vereinheitlichung der Formen und Begriffe des Rechnungswesens sondern darüber hinaus um eine einheitliche Bewertung der betrieblichen Vermögenswerte in den Bilanzen sowie eine möglichst einheitliche, vergleichbare Erfassung und Verrechnung der betrieblichen Kosten.

1. Die Bemühungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens in Frankreich

Die mit der Überwindung der schweren Wirtschaftskrise von 1930 allgemein einsetzende und anhaltende staatliche Einflußnahme auf die Wirtschaft verlieh der international verbreiteten Bewegung für eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens neue starke Impulse auf nationaler Ebene. Während in Deutschland durch die Aktienrechtsreform und die Veröffentlichung des Kontenrahmens grundlegende Ansätze geschaffen wurden, blieben in Frankreich - abgesehen von einer bezüglich der Rechnungslegung nicht sehr ergiebigen Aktienrechtsreform - die Arbeiten auf der Ebene halböffentlicher Kommissionen stecken. Die beginnende Aufrüstung führte dann allerdings zu gesetzlichen Bemühungen um eine vereinheitlichte Rechnungslegung in den für die nationale Verteidigung arbeitenden Industriezweigen.

a) Der plan comptable 1942

Das nach dem Zusammenbruch von 1940 die dritte Republik ablösende Vichy-Regime hat die Vereinheitlichung des Rechnungswesens der französischen Wirtschaftsbetriebe einer raschen Lösung von oben zuführen wollen. Die durch Dekret vom 22.4.1942 ins Leben gerufene interministerielle Kommission, der anerkannte Experten angehörten, legte bereits ein Jahr später den ausgearbeiteten

Entwurf eines Kontenrahmens für die französische Wirtschaft vor. Dieser sogenannte *plan comptable* von 1942 war vornehmlich gekennzeichnet durch:

- (1) Annahme der Dezimalklassifikation, d.h. Unterteilung der Konten nach zehn Kontenklassen.
- (2) Organisation nach dem sogenannten Prozeßgliederungsprinzip, d.h. Anordnung der Konten wesentlich nach dem Wertefluß durch den Betrieb bzw. Integration der kalkulatorischen Betriebsbuchhaltung in die umgreifende Geschäftsbuchhaltung.
- (3) Errechnung eines genormten Herstellungspreises für die einzelnen Branchen. Die Inspiration dieses *plan comptable* durch den deutschen Kontenrahmen ist unverkennbar. Als Abbild des "Planes Hermann Goering" der Okkupationsmacht stieß der *plan comptable* dann auch in der französischen Wirtschaft auf großes Mißtrauen und weitgehende Ablehnung. Man sah in ihm vorwiegend das Mittel, "... die Buchhaltung in den Dienst der Preiskontrolle zu stellen." (74) Angesichts der weitgehend psychologisch bedingten Aversion der Wirtschaft sah sich die Vichy-Regierung genötigt, auf die generelle und verpflichtende Anwendung des *plan comptable* zu verzichten. So wurde er lediglich als Studienunterlage für die Vereinheitlichung des Rechnungswesens veröffentlicht und seine Anwendung dem freien Willen der Unternehmer anheimgestellt.

b) Der plan comptable 1947

Nach der Libération von 1944 bedurfte es einigen Anlaufes, um die kompromitierte Idee der Vereinheitlichung des Rechnungswesens von öffentlicher Seite erneut aufzugreifen und voranzutreiben. Durch Dekret vom 4.4.1946 wurde die "Commission de Normalisation des Comptabilités" geschaffen. Auf der Grundlage des *plan comptable* 1942 jedoch unter Berücksichtigung anderer in- und ausländischer Lösungsversuche arbeitete die besagte Kommission einen neuen *plan comptable* aus, welcher durch ministeriellen Erlaß vom 18.9.1947 die offizielle Billigung fand. Der *plan comptable* von 1947 ist im wesentlichen gekennzeichnet durch:

- (1) Beibehaltung der Dezimalklassifikation.
- (2) Ersetzung des Prozeßgliederungsprinzips durch das sogenannte Bilanz- oder Rechnungsendprinzip, d.h. Anordnung der Konten wesentlich nach dem Gesichtspunkt der Gliederung der aus der Buchführung entwickelten Jahresbilanz, sowie Separation der kalkulatorischen Betriebsbuchhaltung von der Geschäftsbuchhaltung.
- (3) Beibehaltung der Errechnung eines genormten Herstellungspreises auf Branchenebene.

Der Ausarbeitung von Kontenplänen auf Branchenebene hatte die Regierung bereits durch Dekret vom 16.1.1947 Rechnung getragen; das letztere rief einen "Conseil

supérieur de Comptabilité" ins Leben, dessen vornehmliche Aufgabe die Überwachung und Koordinierung der in Ausarbeitung befindlichen Kontenpläne auf Branchenebene sein sollte.

Was nunmehr die speziell hier interessierende Frage der Bewertung des Vorratsvermögens gemäß plan comptable betrifft, so ist zu sagen, daß die diesbezüglichen Bewertungsregeln des plan comptable 1942 und des plan comptable 1947 einander voll entsprechen.

2. Die Bewertungsregeln des plan comptable für das Vorratsvermögen

Der plan comptable hat zum Hauptgegenstand, die im System der doppelten Buchführung unter Anwendung der permanenten Inventur arbeitende Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung hinsichtlich ihrer Organisation, ihrer Begriffssprache und ihrer Wertfindung auf eine einheitliche Grundlage zu stellen. Dabei geht er aber nicht an der Tatsache vorüber, daß in der wirtschaftlichen Praxis die Voraussetzungen - doppelte Buchführung und permanente Inventur - noch nicht allgemein im Rechenwerk der Wirtschaftsbetriebe Anwendung finden, insbesondere aber, "... daß die industrielle Kostenrechnung noch in den Kinderschuhen steckt und noch nicht eine Unternehmung von zehn in Frankreich ihre Herstellungskosten zu ermitteln sucht." (75) Diesem Tatbestand tragen zahlreiche Bestimmungen des plan comptable Rechnung:

(1) Die Notwendigkeit der Umstellung auf doppelte Buchführung wird für die kleineren Unternehmungen der Entscheidung der Reformpläne auf Branchenebene überlassen.

(2) Im System des plan comptable ist die Selbstkostenrechnung von der Geschäftsbuchhaltung getrennt, um auch bei Fehlen der ersteren eine Organisation der letzteren nach den einheitlichen Prinzipien des plan comptable zu ermöglichen.

(3) Die Bewertungsregeln des plan comptable für das Vorratsvermögen sind dem Umstand des Vorhanden- bzw. Nichtvorhandenseins von permanenter Inventur und Selbstkostenrechnung jeweils angepaßt.

a) Die Bewertung der Waren, Rohstoffe und Verbrauchsstoffe

Die Bewertung dieser Güter erfolgt zum "Anschaffungspreis, der alles umfaßt, was die eingekauften Waren und Stoffe bis zum Augenblick ihrer Einlagerung gekostet haben." (76)

a1) Bewertung bei Fehlen einer permanenten Inventur

Wenn abgesehen von der permanenten Inventur auch kein Einkaufsbuch geführt wird, welches den Wareneingang nach Datum, Preis und Menge registriert, - ein Tatbestand, der nur bei ganz kleinen Betrieben gegeben sein dürfte - dann

erfolgt der Wertansatz der Waren und Stoffe zum "Tagesverkaufspreis im Zeitpunkt der Inventur abzüglich eines generellen Abschlags, welcher auf Branchenebene festgelegt wird und den Umständen entsprechend den Verkaufsgewinn und die Vertriebskosten darstellt." (77) Die Anwendung als branchenüblich festgesetzter Abschläge, welche den jeweils angemessenen Spannen Rechnung tragen, soll der Bewertungs Willkür auf dieser untersten Stufe der Buchhaltungsorganisation möglichst steuern.

Wird ein Einkaufsbuch geführt, und die Verpflichtung hierzu wird wiederum dem Ermessen der Reformpläne auf Branchenebene überlassen, dann erfolgt der Wertansatz der Waren und Stoffe zum gewichteten Durchschnittspreis pro Geschäftsjahr. Obwohl diese Methode - wie weiter oben schon ausgeführt - grundsätzlich nicht befriedigen kann, stellt sie als direkte und betriebsbezogene Methode immerhin einen wesentlichen Fortschritt gegenüber der erstgenannten Methode eines generellen Preisabschlages dar.

a2) Bewertung bei Vorhandensein einer permanenten Inventur

Wenn die Bestandsrechnung in Form der permanenten Inventur eingerichtet ist, d. h. "... eine Organisation der Konten des Vorratsvermögens, die gestattet, während des Geschäftsjahres die vorhandenen Bestände nach Menge und Wert zu kennen" (78), dann erfolgt die Bewertung der Vorratsgüter in der Bilanz zu ihrem "gewichteten Durchschnittsanschaffungspreis nach dem letzten Lagerzugang." (79) Um das Charakteristische des solcherart zu ermittelnden Wertansatzes zu erkennen, muß man einen Schritt zurück gehen und nach der Bewertungsregel des plan comptable für den laufenden Lagerabgang fragen: "Der Wert jedes auf einem Konto der permanenten Inventur zu verzeichnenden Abganges wird ermittelt durch Anwendung des gewichteten Durchschnittswertes der Gesamtheit der Zugänge der Periode auf die Menge des Abgangs." (80) Die Zugänge verstehen sich einschließlich des Bestandsvortrages aus der vorangehenden Periode und unter letzterer ist zu verstehen: "der periodische Zeitraum, für den man die Anschaffungspreise berechnet" (81), d. h. im Normalfall der Zeitraum eines Monats.

Aus diesen Bestimmungen des plan comptable ergibt sich im wesentlichen folgendes:

(1) Für die Bewertung der Abgänge - diese erfolgt zu einem Durchschnittspreis, nicht zum tatsächlichen Einzelanschaffungspreis, dessen Feststellung in der Praxis schwierig, oft gar unmöglich wäre. Der anzuwendende Durchschnittspreis ist derselbe für sämtliche Abgänge der Rechnungsperiode. Seine Berechnung erfolgt auf der Grundlage des Wertes des Bestandsvortrages plus des Wertes sämtlicher Zugänge, d. h. der Wert der Abgänge wird unter der Fiktion berechnet, als ob sämtliche Zugänge vor dem ersten Abgang der Periode erfolgt wären - mithin in wertmäßiger Hinsicht Sammelverbuchung der Abgänge un-

(Fall 1) Preissteigerung.

Tag d. Monats	Zugang				Abgang				End. Best.			
	St	Fr	St	Fr	St	Fr	St	Fr	St	Fr	St	Fr
1 Bewertung des Abgangs zum Einzelanschaffungspreis (bei first in - first out) :												
30.									300	600		
1.	300	600			10	20			290	580		
(2.			(2	375		28	(28				10	20
bis			x		x	x					x	x
29.)			150)	450	10	20			150	150	10	20
30.	310	845			10	20			300	825		
(Summe)			300	825	300	600			300	825	300	375
	Zeitwert des End. Best. =								300	900		
											=	300 300

2 Bewertung des Abgangs zum Durchschnittspreis nach jedem Eingang:

30.									300	600		
1.	300	600			10	20			290	580		
(2.			(8		(8						10	20
bis			x		x	x					x	x
9.)			10)	20							10	20
10.	210	420	150	375	10	22			350	773	10	18
(11.			(14		(14						(14	(14
bis			x		x	x					x	x
24.)			10)	22							10	18
25.	210	465	150	450	10	25			350	890	10	15
(26.			(4		(4						(4	(4
bis			x		x	x					x	x
									210	375	150	150
									210	420	150	225
									300	600	10	20
											(8	(8
											x	x
											10	20
											350	627
											350	510

ter Berücksichtigung des letzten Zuganges der Periode an Stelle von Einzelverbuchung der Abgänge mit Neuberechnung des Durchschnittspreises nach jedem einzelnen Zugang der Periode. Das bedeutet: Einmal eine rechnungstechnische Erleichterung und zum anderen eine stärkere Gegenwartsnähe des Wertes der Abgänge und damit auch der durch die Kostenrechnung periodisch zu ermittelnden Gestehungspreise.

(2) Für die Bewertung des Endbestandes - diese erfolgt zum Durchschnittspreis der letzten Rechnungsperiode vor Geschäftsjahrschluß; da sämtliche Abgänge der letzten Rechnungsperiode gleichfalls schon mit diesem Preis bewertet wurden, ergibt sich für den Endbestand ein Inventar- bzw. Bilanzwert, welcher im Vergleich zu demjenigen Wert, der bei Einzelverbuchung der Abgänge mit Neuberechnung des Durchschnittspreises nach jedem Zugang für den Endbestand ermittelt würde, stärker hinter dem Zeitwert, d.h. dem Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Inventur nachhinkt!

Ein Zahlenbeispiel sei zur Verdeutlichung dieses Sachverhaltes hier angeschlossen:

Angenommene Daten:	Dauer der Rechnungsperiode	= 1 Monat
	Lagerumschlagsdauer	= 1 Monat
	täglicher Abgang	= 10 St
	monatlicher Zugang	
	2 x je 150 Einheiten	
	am 10. und 25. des Monats	= 300 St
	ursprüngl. Preis je Einheit	= 2. - Fr
	(Fall 1) Preissteigerung	
	um 25 % (am 10. d. Monats)	
	Preis je Einheit	= 2.50 Fr
	um 50 % (am 25. d. Monats)	
	Preis je Einheit	= 3. - Fr
	(Fall 2) Preissenkung	
	um 25 % (am 10. d. Monats)	
	Preis je Einheit	= 1.50 Fr
	um 50 % (am 25. d. Monats)	
	Preis je Einheit	= 1. - Fr

Das auf Seite 43a nachfolgend entwickelte Zahlenbeispiel läßt erkennen, daß die drei einander gegenübergestellten Methoden der Bewertung des Lagerausganges zu unterschiedlichen Werten für den Endbestand führen. Nach der Methode 3 des plan comptable ermittelt, zeigt dieser Wert jeweils die stärkste Abweichung vom Zeitwert des Endbestandes, d.h. im Falle der Preissteigerung birgt er die bedeutendste stille Reserve in sich, und im Falle der Preissenkung macht er die

die bedeutendste Wertberichtigung erforderlich. Andererseits kommt nach der Methode 3 des plan comptable im Wert der Abgänge der Periode und damit im laufend errechneten Gestehungspreis die aktuelle Preisentwicklung der Ausgangsstoffe am schnellsten und stärksten zum Ausdruck.

b) Die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate

Die Bewertung dieser Güter erfolgt zum "Herstellungspreis, der alles umfaßt, was die von der Unternehmung produzierten Halb- und Fertigfabrikate bis zum Zeitpunkt ihrer Lagerung gekostet haben." (82)

b1) Bewertung bei Fehlen einer Selbstkostenrechnung

Der Wertansatz der Halb- und Fertigfabrikate in der Bilanz erfolgt zu ihrem "auf Grund statistischer Berechnungen ermittelten gewichteten durchschnittlichen Herstellungspreis, wenn die Unternehmung in der Lage ist, diese Art der Bewertung durchzuführen." (83) Diese außerhalb der Buchführung erfolgende Bewertung besteht im wesentlichen in der Anwendung technischer Daten und Erfahrungssätze auf die von der Geschäftsbuchhaltung gelieferten Kostenunterlagen, insbesondere die Zusammenstellung der Kostenarten.

Ist die Unternehmung zu solch statistischer Berechnung des Wertes der Halb- und Fertigfabrikate nicht in der Lage, so erfolgt der Wertansatz zum "... Tagesverkaufspreis im Zeitpunkt der Inventur unter Vornahme eines generellen Preisabschlags, der auf Branchenebene festgelegt wird und den Umständen entsprechend den Verkaufsgewinn sowie die Vertriebskosten repräsentiert." (84)

Was die Halbfabrikate betrifft, für welche ein eigener Verkaufspreis nicht vorliegt, so wird ihr Wertansatz durch Vergleich mit dem für die (auf ihnen basierenden) Fertigfabrikate ermittelten Wert festgesetzt. Wie schon bei der Ermittlung des Anschaffungspreises für Waren und Rohmaterialien soll auch bezüglich des Ansatzes der Halb- und Fertigfabrikate eine Regelung der Preisabschläge auf Branchenebene für einheitliche und vergleichbare Wertansätze Sorge tragen.

b2) Bewertung bei Vorhandensein einer Selbstkostenrechnung

Der Wertansatz der Halb- und Fertigfabrikate in der Bilanz erfolgt zu ihrem "gewichteten durchschnittlichen Herstellungspreis nach dem letzten Lagerzugang." (85) Für die periodische Ermittlung der Herstellungskosten, als dessen letztes Glied dieser Herstellungspreis nach dem letzten Lagerzugang zu betrachten ist, sieht der plan comptable die in einer Kontenklasse zusammengefaßte analytische Kostenrechnung vor.

Im Gegensatz zum plan comptable 1942 (und seinem deutschen Vorbild) ordnet der plan comptable 1947 die Konten der Kostenrechnung nicht in das Kontengefüge der Finanzbuchhaltung ein, sondern organisiert die Kostenrechnung als autonome Rechnung, d. h. im Sinne des Zweikreissystems. Sogenannte Spiegelbild.

konten (86) - *comptes réfléchis* - stellen den Zusammenhang mit den Konten der Finanzbuchhaltung her. Die über diese Spiegelbildkonten in die Kostenrechnung hereingenommenen, periodisch abgegrenzten Beträge der Kostenarten (*charges par nature*) bilden zusammen mit dem Betrag der Zusatzkosten (*charges supplétives*) und dem Lagerabgangswert der bei der Produktion eingesetzten Rohstoffe und Verbrauchsstoffe die Grundelemente des Herstellungspreises. Die je nach dem Charakter dieser Kostenelemente teils direkt, teils indirekt (über die Kostenstellenkonten - *comptes des sections*) erfolgende Verrechnung derselben führt innerhalb der analytischen Kostenrechnung zur Ermittlung des Herstellungspreises der Halb- und Fertigfabrikate. Nachfolgende können lediglich zwei charakteristische Merkmale der Bestimmung des Herstellungspreises gemäß *plan comptable* herausgegriffen werden, und zwar die Führung der Konten der permanenten Inventur innerhalb der Kostenrechnung und die Einbeziehung von Zusatzkosten in den Herstellungspreis.

(1) Der *plan comptable* 1947 hat im Gegensatz zu dem von 1942 die Konten der permanenten Inventur nicht in der Finanzbuchhaltung belassen, sondern sie in die analytische Kostenrechnung eingegliedert. Diese Entscheidung hat die Ermittlung des Herstellungspreises aber eher kompliziert als erleichtert, und zwar durch die Forderung des *plan comptable*, den Abgang auf den Konten der permanenten Inventur zum Einstandspreis (unter Hinzurechnung direkter und indirekter Kosten) und nicht zum Einkaufspreis zu verrechnen und außerdem den letzten Zugang der Rechnungsperiode auf den Vorratskonten bei der Bewertung des Gesamtabganges zu berücksichtigen. Um trotzdem eine rasche Ermittlung des Herstellungspreises der Halb- und Fertigfabrikate zu gewährleisten, eröffnet der *plan comptable* die Möglichkeit der Anwendung von Verrechnungspreisen für die Bewertung des laufenden Lagerabganges unter der doppelten Bedingung, daß nach Ermittlung des jeweiligen Anschaffungspreises der Rohstoffe und Verbrauchsstoffe die vorläufige Bewertung der Abgänge zum innerbetrieblich festgesetzten Verrechnungspreis laufend berichtigt wird und die Unterschiede zwischen den Verrechnungspreisen und den nachträglich ermittelten Anschaffungspreisen nicht wesentlich sind. "Der korrekte Gebrauch dieser Methode (der Bewertung des Abganges zum Anschaffungspreis unter Berücksichtigung des letzten Zuganges, Anm. d. Verf.) verlangt eine sehr ausgereifte Organisation der Buchführung und insbesondere der permanenten Inventur, andernfalls die Ermittlung der Herstellungskosten nur mit großen Zeitrückständen erfolgen kann und die Buchführung dadurch empfindlichen Störungen ausgesetzt ist." (87) Oder noch unmißverständlich: "... Nach unserer Ansicht stellt die Vornahme der permanenten Inventur innerhalb einer analytischen Betriebsbuchhaltung, welche neben der Geschäftsbuchhaltung geführt wird, einen technischen

Fehler dar." (88)

(2) Das bereits im plan comptable 1942 zum Ausdruck kommende Bestreben, auf Branchenebene vergleichbare Kostenpreise zu ermitteln, wird auch vom plan comptable 1947 vertreten. Über die - bezüglich ihrer Verrechenbarkeit genau abgegrenzten - aufwandsgleichen Kosten hinaus sieht der plan comptable die Berücksichtigung von Zusatzkosten vor, welche lediglich kalkulatorischer Natur sind. Die Zusatzkosten umfassen laut plan comptable 1947 kalkulatorische Zinsen und Unternehmerlohn; der plan comptable 1942 hatte darüberhinaus noch eine Risikoprämie vorgesehen. Für die Berechnung der kalkulatorischen Zinsen ging der plan comptable 1942 - in Anlehnung an das deutsche Vorbild - von den während des Geschäftsjahres im Unternehmen nachhaltig wirksamen Eigenkapitalien und Fremdkapitalien aus, während der plan comptable 1947 lediglich kalkulatorische Zinsen auf das investierte Eigenkapital (unter Einschluß rücklageähnlicher Rückstellungen) vorsieht und dieselben der effektiven Verzinsung des Fremdkapitals hinzuschlägt.

c) Die Bewertung der in Fertigung befindlichen Produkte

Der Wertansatz dieser Produkte, die das Stadium des Halb- bzw. Fertigfabrikates noch nicht erreicht haben, erfolgt bei Nichtvorhandensein einer Kostenrechnung zu den statistisch berechneten anteiligen Produktionskosten und bei Vorhandensein einer Kostenrechnung zum Debetsaldo der Konten der Herstellungspreise, d. h. zu jenem Kostenbetrag, der bei Abbuchung der anteiligen Produktionskosten der Halb- bzw. Fertigfabrikate vom Konto des Herstellungspreises auf das Bestandskonto Halb- bzw. Fertigfabrikate auf dem ersteren als Rest verbleibt.

d) Die Berücksichtigung von Wertminderungen

"Wenn der Wert der auf Lager befindlichen Waren, Stoffe oder Produkte zum Tagespreis der Inventur niedriger ist als der nach den obigen Bestimmungen ermittelte Wertansatz, muß die Unternehmung eine Wertberichtigung vornehmen." (89) Für letztere sieht der plan comptable nach den Güterarten getrennte Konten vor.

Einheitlicher Maßstab im Falle der Wertminderung ist für alle Güterarten der jeweilige Verkaufspreis am Bilanzstichtag abzüglich eines generellen Abschlags für Verkaufsgewinn und Vertriebskosten. Ist der Grund der Wertminderung Sachverschlechterung, Mode- oder Geschmackswandel, dann ist unter dem Tagesverkaufspreis der wahrscheinliche Realisationswert dieser Vorratsgüter zu verstehen.

Wenn Wertminderungen eintreten, dann ist zunächst eine Wertberichtigung in Höhe der im Wertansatz der Vorratsgüter enthaltenen Zusatzkosten vorzunehmen.

Eine weitere Wertberichtigung kommt nur dann in Betracht, wenn der wahrscheinliche Realisationswert niedriger ist als der um die Zusatzkosten verminderte Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis. In der Setzung dieser Untergrenze sowie der Wahl des Tagesverkaufspreises mit generellem Preisabschlag als Wertminderungsmaßstab wird die Absicht des plan comptable deutlich, einer unkontrollierten Unterbewertung entgegenzuwirken und auch im Falle der Entwertung vergleichbare Wertansätze sicherzustellen.

Dennoch blieb die Wahl des Tagesverkaufspreises als genereller Ausgangspunkt für die Bemessung eingetretener Wertminderungen, wohl zu recht, nicht unwidersprochen: "Es scheint, daß die Generalisierung zu absolut vorgenommen ist und daß es angebracht wäre, zwischen den angeschafften und den produzierten Vorräten zu unterscheiden. Nach unserer Ansicht wäre es vorzuziehen, für die ersteren den (Tages-)Ankaufspreis erhöht um die Nebenkosten als Vergleichspreis anzuwenden und den vom plan comptable definierten Preis lediglich für die produzierten Vorräte zu reservieren." (90)

3. Die Anwendung des plan comptable in der französischen Wirtschaft

Der ab 1946 von der Commission de Normalisation des Comptabilités gearbeitete zweite plan comptable wurde durch ministerielle Verlautbarung vom 18. 9. 1947 offiziell gebilligt; dies bedeutete jedoch nicht seine allgemeine Verbindlicherklärung für die französischen Wirtschaftsbetriebe. Die staatlichen Stellen haben sich in dieser Hinsicht zu einem etappenweisen Vorgehen entschlossen. Durch Dekret vom 22. 10. 1947 wurde die Anwendung des plan comptable ab Geschäftsjahr 1948/49 Gesetz für alle verstaatlichten Wirtschaftsbetriebe sowie für alle gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen mit einer Beteiligung der öffentlichen Hand von mindestens 20 %. Diese gesetzliche Entscheidung bedeutete eine weitgehende Verwirklichung des plan comptable im Bereiche der Großunternehmungen, welche in nahezu allen Sektoren der Wirtschaft von der Nationalisierungswelle des Jahres 1945 erfaßt worden waren. Den Unternehmungen der Privatwirtschaft wurde die Anwendung des plan comptable lediglich anempfohlen. Der durch Dekret vom 16. 1. 1947 eigens geschaffene Conseil supérieur de Comptabilité hat zur vornehmlichen Aufgabe, die Ausarbeitung von brancheneigenen Kontenplänen auf der Basis des allgemeinen Kontenrahmens zu fördern im Hinblick auf eine spätere Verbindlicherklärung des plan comptable auch für bestimmte Bereiche der Privatwirtschaft. Die große Bedeutung, welche der Staat dem plan comptable als Basis einer ordnungsmäßigen, vergleichbaren Rechnungslegung zuerkennt, kommt endlich auch in zwei ministeriellen Erlassen vom 30. 12. 1947 und 19. 11. 1948 zum Ausdruck, durch welche einmal den Privatunternehmungen

mit Staatsbürgschaften ab 10 Mio. Franken und zum anderen den Wiederaufbau-genossenschaften die Anwendung des plan comptable zur Pflicht gemacht wurde. Was die Stellungnahme von Theorie und Praxis zum plan comptable betrifft, so umfaßt sie die ganze Skala von einhelliger Befürwortung bis zu entschiedener Ablehnung. Hierbei ist jedoch zu unterscheiden zwischen grundsätzlichen Stellungnahmen zur Idee des plan comptable, d.h. der Vereinheitlichung des Rechnungswesens überhaupt, und der kritischen Beurteilung des plan comptable in seiner konkreten technischen Verwirklichung. Letztere wurde bei der Behandlung der Einzelprobleme bereits berücksichtigt; ergänzend sei noch hinzugefügt, daß insbesondere die vom plan comptable vertretene Ermittlung eines Kostenpreises auf Branchenebene (prix de revient professionnel) heftig umstritten ist. Diese bereits vom plan comptable 1942 vertretene Zielsetzung hatte denselben ziemlich stark in Mißkredit gebracht und die ANSA (Association Nationale des sociétés anonymes) in ihrem Gutachten vom 16.4.1945 zu folgender Beurteilung der von den Urhebern des plan comptable verfolgten Ziele veranlaßt: "Sie suchten viel weniger die finanzielle Situation einer Unternehmung und ihre wirklichen Herstellungskosten zu bestimmen, als eine Gesamtbilanz der Branche aufzustellen und die Herausarbeitung eines Kostenpreises auf Branchenebene zu ermöglichen. Sie beabsichtigten die Buchhaltung in den Dienst der Preiskontrolle zu stellen." (91) Derselbe Vorwurf wird auch gegen den plan comptable 1947 erhoben: Die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten in den zu ermittelnden Kostenpreis "... wird lediglich mit dem Ziele vorgenommen, die Kostenpreise der verschiedenen Unternehmungen untereinander vergleichbar zu machen im Hinblick auf eine Reglementierung der Preise." (92) Während der vom plan comptable eingeschlagene Weg von denjenigen Fachwissenschaftlern, welche die gesamtwirtschaftliche Funktion des Rechnungswesens betonen, befürwortet wird: "Dies ist das einzige Mittel, vollständige und vergleichbare Kostenpreise zu erhalten." (93) wird er von denjenigen, welche in erster Linie die einzelbetriebliche Bedeutung des Rechnungswesens betonen, mehr oder minder entschieden abgelehnt: "... Zu allererst muß die Buchhaltung die Bilanz und das Gewinn- und Verlustkonto der Unternehmung selbst liefern und nicht diejenigen einer hypothetischen Unternehmung. Es ist keineswegs erforderlich, daß der brancheneigene Kostenpreis in den Konten figuriert. Er kann sehr gut außerhalb der Buchführung ermittelt werden und zwar durch Hinzufügung der zu diesem Zweck notwendigen Komplementärbestandteile zum Kostenpreis der Unternehmung, unter der Voraussetzung, daß der letztere richtig ermittelt wird und zwar in allen Unternehmungen nach denselben Prinzipien." (94) Dieser Auffassung ist wohl zuzustimmen, weil sie sowohl die einzel- als auch die gesamtwirtschaftliche Aufgabe des betrieblichen Rechnungswesens miteinander in Einklang zu bringen vermag.

Was nunmehr die grundsätzliche Stellungnahme zur Idee der Vereinheitlichung des Rechnungswesens und damit zum plan comptable betrifft, so seien hier lediglich zwei, allerdings charakteristische, Stimmen wiedergegeben: "Die Verwirklichung einer präzise arbeitenden Kostenrechnung ist an sich schon schwierig. In der Praxis werden lediglich die bedeutenden industriellen und landwirtschaftlichen Unternehmungen an der Führung dieser Konten Interesse haben. Für sie wird der plan comptable ein zuverlässiger Führer sein." (95) Und: "Das System des plan comptable ... kann in Frankreich nicht angewendet werden, in einem Lande mit überwiegend kleinen und mittleren Unternehmungen, welche schon schwierig unter sich zu vergleichen sind und noch viel schwieriger vergleichbar mit den bedeutenderen Unternehmungen. Die finanzielle Struktur, die technische Ausrüstung, die technischen Verfahren, die kaufmännischen Methoden, die Praktiken der Betriebs- und Geschäftstätigkeit variieren von einer Unternehmung zur anderen entsprechend ihrem Alter, ihrer Entwicklung, ihren Wandlungen; es ist ebenso unmöglich sie zu uniformieren als ihre Buchhaltungsorganisation zu standardisieren. Jede Unternehmung muß ihren eigenen Kontenrahmen haben, welcher von erfahrenen Technikern den Bedürfnissen ihrer Geschäftstätigkeit angepaßt ist." (96)

4. Die Abweichungen zwischen plan comptable 1947 und décret comptable 1948

Das vom Finanzministerium am 29. 6. 1948 erlassene décret comptable stellte einen weiteren offiziellen Schritt zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens dar. Unter ausdrücklicher Berufung auf den plan comptable 1947 unterwarf dieses Dekret die steuerliche Wirksamkeit der Bilanzaufstockung der Befolgung genauer Regeln hinsichtlich der Aufmachung der Bilanz und der Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen. Die Befolgung dieser Regeln war nicht nur zwingend für die eigentliche Aufstockungsbilanz sondern auch für die Schlußbilanzen der Folgejahre.

Hinsichtlich der Bilanzaufmachung, d. h. der Gliederung und der Bezeichnung der Bilanzposten, entsprechen die Regeln des décret comptable vollständig dem vom plan comptable entwickelten Bilanzschema. Was jedoch die Bewertungsregeln angeht, so weist das Dekret eine bemerkenswerte Abweichung auf. Laut Artikel 12, 3 desselben "sind die Herstellungskosten für die Halbfabrikate, die Fertigfabrikate und die fabrizierte Verpackung bestimmt durch den Anschaffungspreis der verwendeten Materialien, die Fabrikationskosten und die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf die bei der Fabrikation mitwirkenden Anlagevermögensteile." Und nach Artikel 12, 4 "werden diese Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ermittelt durch die Kostenrechnung

oder in Ermangelung einer solchen durch statistische Berechnungen und Bewertungen. " (97)

Während aber nun die Kostenrechnung laut *plan comptable* die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einschließlich Zusatzkosten errechnet, enthält die obige Definition des *décret comptable* (Art. 12, 3) nur aufwandsgleiche Kosten als Elemente des Anschaffungs- bzw. Herstellungspreises, d.h. im Gegensatz zu den Regeln des *plan comptable* kennt die steuerrechtliche Bewertung keine Berücksichtigung von Zusatzkosten im Wertansatz der Vorratsbestände. Diese Abweichung hat ihre Begründung in der doppelten Tatsache, daß nicht realisierte Gewinne grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen und daß die steuerliche Einzelveranlagung nicht eine hypothetische Unternehmung, sondern die jeweils tatsächliche Unternehmung zum Gegenstand hat. Die vom *décret comptable* vertretene Auffassung entspricht im übrigen auch dem Prinzip der kaufmännischen Vorsicht. Es zeigt sich hier eine entscheidende Begrenzung der Gültigkeit des vom *plan comptable* als Ergebnis der Kostenrechnung geforderten überbetrieblichen Kostenpreises.

Um trotz dieses ganz allgemein von seiten der bilanziellen Bewertung her notwendigen Unterschiedes ein Nebeneinanderbestehen der Regeln des *plan comptable* und des *décret comptable* zu gewährleisten, "erscheint uns als einzig mögliche Lösung: in der Bilanz den vollständigen Kostenpreis, welcher in Funktion von allen Kosten der Unternehmung bestimmt ist, anzusetzen, und auf der Passivseite eine Wertberichtigung einzustellen, welche erlaubt, den Wahrscheinlichkeiten der Realisierung der unter dieser Rubrik auf der Aktivseite angesetzten Werte Rechnung zu tragen. " (98) "Diese Wertberichtigung, die man Rückstellung für die Angleichung der Kostenpreise der Vorräte nennen könnte, müßte im Prinzip den Betrag der in diesen Kostenpreisen enthaltenen Gemeinkosten und Zusatzkosten umfassen. " (99) Hierzu ist zu bemerken, daß anteilige Gemeinkosten sehr wohl im Wertansatz der Vorräte enthalten sein dürfen - der vom *décret comptable* angewendete Begriff *frais de fabrication* schließt sie mit ein -, das entscheidend Richtige aber ist, daß die kalkulatorischen Kostenbestandteile des Wertansatzes der Vorräte durch diese obige Wertberichtigung neutralisiert werden können und müssen.

IV. Das Verhältnis von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Bewertung (Problem von Handels- und Steuerbilanz)

Nachdem die Bewertung des Vorratsvermögens in Frankreich nach allen Seiten hin umfassend dargestellt wurde, insbesondere aber ihre Stellung innerhalb des französischen Handels- und Steuerrechtes, erscheint es abschließend wün-

schenswert, dieses Spezialproblem der Bewertung in den größeren Zusammenhang von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Bewertung und damit von Handelsbilanz und Steuerbilanz eingeordnet zu sehen.

1. Die steuerrechtliche Bewertung auf der Grundlage der handelsrechtlichen Bewertung (régime du bilan libre)

Die im Jahre 1917 eingeführte periodische Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne - zunächst allgemein auf der Basis der Schätzung erhoben - wurde seit 1920 bei den größeren Unternehmungen auf der Basis des tatsächlichen Reingewinns veranlagt. Die Steuerverwaltung wurde befugt, zu diesem Zweck von den in Betracht kommenden Steuerpflichtigen die Einsicht ihrer gesamten Buchführung zu verlangen. Damit bot sich der Verwaltung die auf Grund handelsrechtlicher Verpflichtung geführten Bücher und Inventare sowie die darauf fußende Handelsbilanz als natürliche Grundlage für die Gewinnbesteuerung an. Diese Handelsbilanz unterlag allerdings keinen ausdrücklichen Bewertungsvorschriften, ihre Erstellung war lediglich durch traditionelle Bewertungsregeln bestimmt, die aber ihrerseits keinen Anspruch auf allgemeine Anwendung erheben konnten.

a) Die Korrektur der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung

Der Fiskus konnte auf Grund seines Interesses an einer möglichst vollständigen Erfassung des erzielten Gewinns für die Zwecke der Besteuerung eine mehr oder minder nach freiem Ermessen erstellte Handelsbilanz nicht unbesehen als Grundlage für die Gewinnbesteuerung hinnehmen. Wenn auch in den ersten zwei Jahrzehnten nach Einführung der Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne keine steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften gesetzlich fixiert wurden, so bildete sich dennoch insbesondere auf Grund der ständigen Rechtsprechung des Conseil d'Etat mit der Zeit so etwas wie steuerliche Bewertungsprinzipien für den alljährlichen Reinvermögensvergleich heraus. Hier ist beispielsweise an Entscheidungen zu denken wie: Der derivative Geschäftswert kann nur in dem Ausnahmefall abgeschrieben werden, wo man eine effektive und dauernde Wertminderung der Gesamtheit seiner Bestandteile feststellt (Conseil d'Etat, 3.8.1928 und 28.12.1929), oder: Die Abschreibungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der tatsächlichen Wertminderung entsprechen und auf Grund der beim Erwerb in die amortisierbaren Wirtschaftsgüter investierten Summen bemessen sind (Conseil d'Etat, 18.7.1941). Hinsichtlich der Bewertung des Vorratsvermögens entschied der Conseil d'Etat auf eine strikte Befolgung des Niederstwertprinzips unter Ablehnung jeglicher Form der willkürlichen Unterbewertung. "Was die Verwaltung angeht, so

zeigte sie sich in diesem Bereiche weniger unnachgiebig als der Conseil d'Etat. Ohne die Bewertung der Vorräte dem Belieben der Steuerpflichtigen zu überlassen, nahmen ihre Prüfer - ausgenommen die Fälle eines offensichtlichen Mißbrauches - nur selten Anstoß an den Methoden der Vorratsbewertung, zumal wenn diese sich als vom Unternehmen schon lange geübte Regeln erwiesen. Aber es handelte sich hierbei lediglich um eine bloße Duldung, von welcher die Verwaltung jederzeit, gestützt auf die Rechtsprechung des Conseil d'Etat, aus eigener Initiative abgehen konnte." (100)

Somit ist zusammenfassend zu sagen, daß auch in Abwesenheit ausdrücklicher steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften die Anwendung der sich herausbildenden steuerlichen Bewertungsdoktrin durch die Verwaltung zu Korrekturen der Ansätze der Handelsbilanz außerhalb der Buchführung Anlaß geben konnte.

b) Die Reform der Handelsbilanz im Sinne der Gewinnermittlung

Im Jahre 1935 trat mit der partiellen Neufassung des französischen Aktiengesetzes ein Ereignis ein, welches als eine Aufweichung des Gegensatzes zwischen dem fiskalischen Bestreben nach vollständiger Gewinnerfassung und der freizügigen Handelsbilanzerstellung aufgefaßt werden kann. Die Jahresbilanz der Aktiengesellschaften, welche durch das Gesetz vom 24. 7. 1867 ausdrücklich gefordert wurde, ohne aber Gegenstand genauer Vorschriften zu sein, wurde durch das Gesetz vom 30. 10. 1935 zwei wesentlichen Bestimmungen unterworfen:

- (1) Der Erstellung in stets gleichbleibender Form und
- (2) der Anwendung stets gleichbleibender Bewertungsmethoden auf die einzelnen Bilanzposten.

Ohne eine bestimmte Form bzw. ohne bestimmte Bewertungsmethoden vorzuschreiben, wurde dadurch der Handelsbilanz der Gesellschaften die Beobachtung der Prinzipien der Bilanzklarheit und der Bewertungskontinuität zur Pflicht gemacht. Die Tragweite dieser Reform der Handelsbilanzvorschriften umreißt der nachfolgende Kommentar: "Die Stetigkeit der Bilanz, welche solcherart in unsere Gesetzgebung eingeführt worden ist, betrifft sowohl die Form der Bilanz, welche von nun an in gleichbleibender Aufgliederung vorgelegt werden muß, als auch die Bewertungsmethoden, welche dieselben bleiben müssen, um einen nützlichen Vergleich der Ergebnisse der aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre zu ermöglichen. Die Abschreibungen müssen ebenfalls nach gleichbleibenden Methoden vorgenommen werden und ihr Satz kann nicht variieren, ausgenommen den Fall, daß unvorhergesehene Ereignisse die Vornahme von außerordentlichen Abschreibungen rechtfertigen." (101)

Zu dieser Reform des Artikel 35 des Gesetzes vom 24. 7. 1867, welche mit der Forderung nach Bewertungskontinuität der Bilanz die Funktion der Gewinner-

mittlung bestätigt, trat fast gleichzeitig durch Gesetz vom 8. 8. 1935 eine Neufassung des Artikels 15 desselben Gesetzes von 1867, welche diejenige Geschäftsführung der Strafverfolgung aussetzt, die den Aktionären wissentlich eine unrichtige, die wirkliche Situation der Gesellschaft verschleiernde Bilanz vorlegt. Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß die somit erfolgende gesetzliche Verankerung der drei Prinzipien der Klarheit, der Kontinuität und der Wahrheit in der Handelsbilanz der Aktionärsversammlung, welche nach Artikel 35 die Feststellung des Jahresabschlusses vornimmt, eine starke Gewähr dafür bietet, daß der ihr von der Geschäftsführung vorgelegte Jahresabschluß Situation und Erfolgsentwicklung möglichst getreu widerspiegelt. Eine solche von den drei Prinzipien beherrschte, der Billigung der Hauptversammlung unterworfenen Handelsbilanz mußte auch der Steuerverwaltung im Prinzip eine durchaus befriedigende Gewinnbesteuerungsgrundlage abgeben, weil sie kaum eine wesentliche Verkürzung des fiskalischen Interesses enthalten konnte. Insoweit dennoch eine steuerliche Korrektur des von der Handelsbilanz ausgewiesenen Ergebnisses notwendig wurde, so berechnete deren Ausmaß in aller Regel nicht, von einer Steuerbilanz im ausdrücklichen Gegensatz zu der von der Hauptversammlung verabschiedeten Handelsbilanz zu sprechen. (Vergleicht man hierzu die durch die deutsche Aktienrechtsreform von 1937 geschaffene Lage, so möchte man umgekehrt von einer Vertiefung des Grabens zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz sprechen, da der neu formulierte 133 AktG - in greifbarem Gegensatz zu den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften des EStG von 1934 - der Handelsbilanz lediglich Schranken nach oben setzte, ihr nicht das Prinzip der Kontinuität auferlegte. Die Tatsache, daß der gewinninteressierten Hauptversammlung die Feststellung des Jahresabschlusses entzogen wurde, mußte an sich das Mißtrauen des Fiskus gegenüber der anderem Gesetz gehorchenden Handelsbilanz nur noch verstärken).

2. Die steuerrechtliche Bewertung als Grundlage der handelsrechtlichen Bewertung (régime du bilan réglementé).

Die Periode der bilan libre, d. h. der durch keine ausdrücklichen Bewertungsvorschriften handelsrechtlicher oder steuerrechtlicher Natur fixierten Jahres-schlußbilanz ging praktisch zu Ende mit dem sich anbahnenden zweiten Weltkrieg. In einer Zeit kontinuierlicher Besteuerung hatte diese lediglich durch traditionelle Bewertungsregeln sowie bezüglich der Aktiengesellschaften durch die gesetzliche Forderung nach Beobachtung der Bilanzprinzipien in Schranken gehaltene bilan libre auch den Ansprüchen des Fiskus grundsätzlich genügt. Nunmehr setzte eine Periode ein, in welcher der Fiskus in fortschreitendem Maße der Jahresschlußbilanz sein Gesetz aufzwang, sie steuerrechtlichen bzw. steu-

errechtlich inspirierten Form- und Bewertungsvorschriften unterwarf; an die Stelle etwaiger nachträglicher Korrektur trat die unmittelbare Einflußnahme auf die Gestaltung der Bilanz, es begann die Periode der bilan réglementé.

a) Einheitliche Bewertung auf Grund der kriegszeitlichen Übergewinnbesteuerung

Die Einführung einer außerordentlichen, auf die Dauer des Krieges befristeten Übergewinnsteuer im Jahre 1941 erforderte aus dem Grunde der Gleichheit der Besteuerung eine Vereinheitlichung der von den französischen Industrie- und Handelsbetrieben in ihren Jahresabschlüssen angewendeten Bewertungsregeln. Zu diesem Zweck erließ der Gesetzgeber durch das Dekret vom 30. 1. 1941 erstmals Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen, welche nicht nur bei der Abfassung der Steuererklärung anzuwenden waren, sondern die bei der Erstellung des Jahresabschlusses selbst beobachtet werden mußten.

b) Einheitliche Gliederung und Bewertung auf Grund von Vergünstigungsmaßnahmen bei Geldentwertung

Angesichts der eingetretenen Frankenentwertung gab der Gesetzgeber nach der Libération den Industrie- und Handelsunternehmungen die Möglichkeit zu einer Aufwertung ihrer Bilanzen, d. h. zu einer wertmäßigen Anpassung ihres Rechenwerkes an die erfolgte Frankenentwertung. Die Vorteile dieser fakultativen Bilanzaufwertung waren insbesondere steuerlicher Natur, nämlich steuerfreie Aufdeckung inflationsbegründeter stiller Reserven, erneuerte Abschreibungsmöglichkeit infolge Aufwertung des Anlagevermögens, verminderte Veräußerungsgewinne auf Grund aufgestockter Buchwerte der Veräußerungsgüter.

Wegen ihrer eminent steuerlichen Bedeutung knüpfte der Gesetzgeber die steuerrechtlich anerkannte Bilanzaufwertung an drei Bedingungen:

- (1) Die Beobachtung von Höchstbewertungsvorschriften für die Aufwertungs-bilanz (bilan de réévaluation);
- (2) die Annahme eines einheitlichen Gliederungsschemas für die Bilanz, und
- (3) die Befolgung von einheitlichen Bewertungsvorschriften für die einzelnen Bilanzposten in den zukünftigen Jahresabschlußbilanzen.

Die Durchführung der Bilanzaufwertung unter diesen Bedingungen bedeutete für die Unternehmungen praktisch die Annahme der Einheitsbilanz (bilan type oder bilan réglementé), und zwar der Einheitsbilanz unter primär steuerlichen Vorzeichen, denn die unter (3) erwähnten Bestimmungen sind gezielte Bewertungsvorschriften, d. h. sie lassen keinen Bewertungsspielraum bzw. wehren die Bildung gewillkürter stiller Reserven.

Die auf Grund der daran geknüpften steuerlichen Vorteile weithin erfolgte Annahme der bilan type hat in Frankreich bezüglich des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz praktisch zu folgendem Ergebnis geführt: "Identität von Steuerbilanz und Handelsbilanz unter Verzicht auf eine selbständige Handelsbilanz. " (102)

Die Entwicklung von der bilan libre der Vorkriegszeit zu der bilan réglementé der Gegenwart läßt sich, mit einem bemerkenswerten Seitenblick auf die deutschen Verhältnisse, wie folgt charakterisieren: "Das fiskalische Interesse führt auf unmerkliche aber wirksame Weise zur fortschreitenden Aufgabe des Systems der Freizügigkeit. Es ist darauf hinzuweisen, daß in Frankreich die Koexistenz zweier Buchführungen, einer für den Fiskus und einer für die Anteilseigner und Kreditoren nicht zugelassen würde. Es ist in dieser Hinsicht anders in Deutschland, wo die Gesellschaften eine von der Handelsbilanz verschiedene Steuerbilanz haben können. Da diese Methode in unserem Land abgelehnt wird, orientieren Gesetzgebung und Verwaltungspraxis die Gesellschaften auf das System der reglementierten Bilanz hin. " (103)

Diese Zielsetzung, um es abschließend nochmals festzustellen, ist insbesondere über die Bilanzaufwertung ganz allgemein erreicht worden: "Da die reglementierte Bilanz heute bei weitem im Vordergrund steht - denn sonst können sich die steuerlichen Vorteile nicht auswirken - liegt in der Praxis fast immer eine Einheitsbilanz vor, welche primär Steuerbilanz ist und nur sekundär auch als Handelsbilanz dient. " (104)

ZWEITER TEIL

DIE ERHALTUNG DES VORRATSVERMÖGENS IN FRANKREICH

A. Die Problematik der Erhaltung des Vorratsvermögens in Perioden der Geldentwertung und Überbesteuerung

Die Auseinandersetzung mit der Frage der Bewertung des Vorratsvermögens in Frankreich schuf den Boden für die nachfolgende Erörterung der vom französischen Gesetzgeber im Laufe der letzten zwei Jahrzehnte immer wieder zugestandenen Vergünstigungsmaßnahmen mit dem Zwecke der steuerlichen Erleichterung der Vorratsvermögenserhaltung angesichts wachsender Steuerlast und fortschreitender Geldentwertung. Diese Vergünstigungsmaßnahmen können nur unter Berücksichtigung der allgemeinen wirtschaftlichen, monetären und fiskalischen Entwicklung in Frankreich während eben dieses Zeitraumes zu einer vertieften Darstellung gebracht werden. Wenn daher in den anschließenden Abschnitten zunächst die besondere Problematik von Geldentwertung und Überbesteuerung für die Vorratserhaltung behandelt wird, dann geschieht das stets vor dem konkreten Hintergrund der französischen Wirtschafts-, Währungs- und Finanzentwicklung der letzten zwei Jahrzehnte.

I. Die Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens unter den verschiedenen Aspekten ihrer Gefährdung

Die Industrie- und Handelsbetriebe können ihre gesamtwirtschaftliche Funktion bestehend in der von ihnen nachhaltig erzielbaren Produktions- bzw. Verteilungsleistung nur dann erfüllen, wenn sie jeweils über das entsprechende notwendige Vorratsvermögen verfügen, bzw. dasselbe in dem ihnen eigentümlichen Ersatzbeschaffungsrhythmus jeweils ergänzen können. Diese nachhaltig erzielbare Produktions- oder Verteilungsleistung ist allerdings keine konstante, sie kann sowohl konjunkturellen Schwankungen als auch strukturellen Veränderungen ausgesetzt sein, was bedingt, daß auch das notwendige Vorratsvermögen als funktionale Größe Schwankungen bzw. Veränderungen erleidet.

Die Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens kann sowohl von der Güterseite als auch von der Geldseite her Beeinträchtigung erfahren. Insoweit sich gütermäßige Beschaffungsschwierigkeiten nicht über die Preise in geldmäßige Probleme der Finanzierung umsetzen, sondern in den Bereich staatlicher Zuteilungen und Präferenzen entfallen, scheiden sie hier aus der Betrachtung aus.

Von der Geldseite her gesehen kann die Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens Beeinträchtigungen ausgesetzt sein sowohl durch ein quantitatives als auch wertmäßiges Ungenügen der zur Finanzierung verfügbaren Eigen- und Fremdmittel. Werden die zur Finanzierung erforderlichen Fremdmittel (Lieferanten- oder Bankkredite) quantitativ beschnitten, so ist die Aufrechterhaltung der bisherigen Produktions- oder Verteilungsleistung in Frage gestellt. Dieser Situation kann sich ein einzelner Betrieb gegenübersehen, dem infolge mangelnden Vertrauens der Kredit entzogen wird, oder auch eine Gesamtheit von Betrieben, wenn die Kreditgeber die Aufrechterhaltung der bisherigen Produktions- oder Verteilungsleistung aus strukturellen oder konjunkturellen Gründen für unrealisierbar erachten.

Ein wertmäßiges Ungenügen der bislang zur Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens eingesetzten Eigen- und Fremdmittel stellt sich dann ein, wenn bei einem oder mehreren der zum notwendigen Bestand gehörigen Güter der Beschaffungspreis plötzlich ansteigt, oder das Preisniveau als solches ansteigt. Sowohl im Falle der Sachwertschwankung als auch in dem der Geldwertschwankung steht der Wirtschaftsbetrieb - im letzteren Falle stets die Gesamtheit der Wirtschaftsbetriebe - vor der Tatsache, daß zur Aufrechterhaltung des notwendigen Bestandes nunmehr zusätzliche Finanzierungsmittel notwendig werden, seien es Fremdmittel durch Erhöhung der Kreditbeanspruchung, seien es Eigenmittel durch Reinvestition des Gegenwertes bisher für disponibel gehaltenen Gewinne.

Während aber bei Sachwertschwankungen diese Problematik nur partieller bzw. vorübergehender Natur ist, kompensatorische Effekte von Preisanstieg und Preisfall miteinander wechseln, hat bei Geldwertschwankungen bzw. Geldwertveränderungen diese Notwendigkeit der Bindung zusätzlicher Mittel im notwendigen Vorratsvermögen generelle und wegen der erfahrungsmäßigen Irreversibilität des Prozesses andauernde Bedeutung. Wenn hierbei die Möglichkeit der Beanspruchung zusätzlicher Kredite letztlich von der Haltung der kreditgebenden Instanzen abhängig ist, so gilt für die Möglichkeit der Reinvestition von Gewinnen, daß ihr eine doppelte Hypothek auferlegt ist, eine abwendbare in Gestalt des Anspruches der Anteilseigner auf Ausschüttung und eine unabwendbare in Gestalt des fiskalischen Anspruches auf Anteil an jenem "Gewinn, welchen im Falle der allgemeinen Preishausse der Wertansatz des Vorratsvermögens für einen quantitativ gleichbleibenden Bestand am Geschäftsjahrende als monetär bedingten, rein fiktiven Gewinn zum Ausweis bringt." (105) Dieser fiskalische Anspruch - erhoben auf Grund eines nominalen Gewinnbegriffes, welcher den Wertzuwachs des Reinvermögens zwischen zwei Zeitpunkten ohne Rücksicht auf eine unterdessen eingetretene Geldentwertung erfaßt - steht der von den Wirtschaftsbetrieben angestrebten Erhaltung ihres Produktivvermögens

diametral entgegen; denn im Gegensatz zur unverändert nominalistischen Auffassung des Fiskus ist die Erhaltungsidee der Wirtschaft in einer Zeit der fortschreitenden Geldentwertung natürlicherweise eine substantielle: "Das Produktionspotential muß auf alle Fälle erhalten werden, d.h. die Unternehmung muß für den Markt dieselbe Menge Produkte oder Dienstleistungen liefern können, sie muß die Erneuerung des zu dieser Produktion notwendigen Sachkapitals durch eine vorgängige Ersparnis, die Abschreibung, sichern, ehe sie sich in Gewinn oder Verlust befindlich betrachtet." (106) Dieses substantielle Erhaltungsprinzip ist umfassend, es fordert sowohl die Berücksichtigung von Geldwert- als auch von Sachwertschwankungen, ehe von einem erwirtschafteten Gewinn gesprochen wird.

Da aber Sachwertschwankungen ureigenste Risiken oder Chancen der wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen, kann ihre Berücksichtigung entsprechend dem Interesse des Wirtschaftsbetriebes bei der Gewinnbesteuerung begründeterweise nicht erwartet werden. Was jedoch Geldwertschwankungen angeht, den Prozeß der fortschreitenden Geldentwertung, dessen Verursachung nicht im Verantwortungsbereich der Wirtschaftsbetriebe zu suchen ist sondern in demjenigen des Staates, so erscheint es auf die Dauer unabdingbar, daß die fiskalische Gewinnpartizipierung der Verfälschung der kaufmännischen Gewinnermittlung durch die **Geldentwertung** - dem Scheingewinn Rechnung trägt. Soll nicht die Erhaltung der gesamtwirtschaftlichen Produktivkraft gefährdet werden, so muß auch der Fiskus zumindest in der Praxis seiner Gewinnbesteuerung von der nominalistischen Auffassung abrücken und das Prinzip der realen Erhaltung beachten, welches besagt, daß "... es nicht die Aufrechterhaltung des Kapitals zu einem gegebenen Wert ist, welche seine Erhaltung sichert, sondern einzig sein Wachstum proportional zum Grade der Geldentwertung." (107)

Ob der Fiskus dieses Wachstum bereits endgültig als Kapital anerkennt ist hierbei nicht so sehr von Bedeutung als der Tatbestand, daß er, solange der Wirtschaftsbetrieb seine funktionale Produktionstätigkeit innerhalb der Gesamtwirtschaft ausübt, dieses Wachstum nicht als steuerpflichtigen Gewinn teilweise wegsteuert.

II. Die Inflation als Gefahrenquelle für die Vorratserhaltung

Vorausgehend wurde allgemein von den Beeinträchtigungen gesprochen, welchen die Erhaltung des Vorratsvermögens ausgesetzt sein kann. Nunmehr soll die Gefährdung speziell von der Seite der Geldentwertung her im Rahmen der wirtschaftlich-monetären Entwicklung Frankreichs während der letzten zwei Jahrzehnte eingehender verfolgt werden.

1. Die Symptome der Inflation

Die inflationistische Entwicklung in Frankreich wird im folgenden nicht hinsichtlich ihrer mannigfaltigen Ursachen untersucht - das würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen - sondern lediglich im Hinblick auf ihre Symptome und deren Bedeutung speziell für die Vorratsvermögenserhaltung.

a) Der fortgesetzte, irreversible Preisauftrieb^{†)}

Seit dem ersten Weltkrieg weist der Trend der Preisentwicklung in Frankreich mit Ausnahme einer relativ kurzen Zeitspanne ungebrochen nach aufwärts. Von 1914 bis 1926 stieg das französische Preisniveau auf das nahezu Siebenfache. Die einsetzende Weltwirtschaftskrise brachte diesen Auftrieb zum Stagnieren bzw. setzte Anfang der dreißiger Jahre einen Preisrückgang durch. Jedoch mit Auftreten der Volksfrontregierung begann im Jahre 1935 eine neuerliche und unaufhaltsame Haussebewegung, welche von 1938 bis 1944, d. h. in der Zeit der einsetzenden Rüstungskonjunktur, der anschließenden Kriegs- und Besatzungszeit bis zur Abdankung des Vichy-Regimes, das Preisniveau auf das Zweieinhalbfache steigen ließ. Nach der Libération 1944 setzte sich dieser allgemeine Preisanstieg nachhaltig fort: von 1944 bis 1951 stieg der Index der Großhandelspreise (Basis 1938 = 100) von 264 auf 2651, die Großhandelspreise erhöhten sich in diesen 7 Jahren also auf das Zehnfache; die Einzelhandelspreise stiegen im gleichen Zeitraum auf nahezu das Achtfache an (Index 1944 = 285, Index 1951 = 2279).

Bemerkenswert für das Verhältnis der Aufwärtsbewegungen der Groß- und Einzelhandelspreise zueinander ist die Tatsache, daß in den Perioden des stärksten Preisauftriebs, d. h. in der Wende 1944 auf 1945 und 1947 auf 1948 die Einzelhandelspreise den Großhandelspreisen jeweils davonliefen, während in den Perioden einer mehr oder minder kontinuierlichen Aufwärtsbewegung die Einzelhandelspreise hinter den Großhandelspreisen nachhinkten.

Im Frühjahr 1952 gelang es der Regierung Pinay, den bis dahin unaufhaltsamen Preisauftrieb nachhaltig abzustoppen. Das Preisniveau festigte sich in der erreichten Höhe bzw. seine Bewegungen blieben in der Folgezeit in kontrollierbaren Grenzen. In dieser Entwicklung bestätigte sich die Tatsache, daß "die Preise im allgemeinen eher die Tendenz haben, sich en hausse zu konsolidieren oder aber in einem weit weniger starken Verhältnis wieder zu sinken, was zur Folge hat, daß der erlittene Substanzverlust nicht vollständig wieder aufgeholt werden kann." (108)

^{†)} hierzu Statistischer Anhang I, Seite 125

b) Die Anspannung der Liquidität ^{†)}

Der beständige Preisauftrieb während der beiden letzten Jahrzehnte forderte von den französischen Wirtschaftsbetrieben eine fortwährende Anpassung ihrer laufenden Finanzierungsmittel, d. h. ihre Liquidität in Gestalt ihrer flüssigen Eigenmittel und der ihnen zu Gebote stehenden Fremdmittel war in der Folge des bald stürmischen, bald kontinuierlichen Preisanstieges einer beständigen Anspannung ausgesetzt.

Inwieweit dieser Anspannung durch eine den jeweiligen Umständen entsprechende Expansion der Finanzierungsmittel begegnet werden konnte, ist vornehmlich an zwei Kriterien abzulesen: Dem allgemeinen Kriterium der Entwicklung des Geldvolumens in Abhängigkeit von Preisen und Produktion und dem speziellen Kriterium der Entwicklung des Wirtschaftskredites, wobei der Entwicklung des Wechselkredites im Hinblick auf die kontinuierliche Ergänzung des Vorratsvermögens besondere Bedeutung beizumessen ist.

Die hauptsächlichlichen französischen Indizes diesen Zeitraum betreffend haben das Jahr 1938 zur Basis. Die wirtschaftlichen und monetären Verhältnisse dieses letzten Vorkriegsjahres dürfen als noch normal bezeichnet werden und bieten infolgedessen eine tragfähige Grundlage für die Beurteilung der Entwicklung von Preisen, Produktion, Geldvolumen und Kredit in der anschließenden Kriegs- und Nachkriegszeit.

Das allgemeine Kriterium der Liquiditätsentwicklung, der Index des Verhältnisses von Geldvolumen zu Preisen und Produktion weist für die Zeit von 1938 bis 1951 deutlich drei Entwicklungsphasen auf:

- (1) Während der Kriegszeit bis zur Libération 1944 stieg der Index beträchtlich; das war begründet in einer nachhaltigen Ausdehnung des französischen Geldvolumens bei gleichzeitigem, aber wesentlich schwächeren Anstieg des Preisniveaus und fortlaufendem Produktionsniedergang. Das Ergebnis war eine Liquiditätsentspannung, der aber infolge des Krieges eine weitgehende Unmöglichkeit der Ersatzinvestition und der Vorratserneuerung gegenüberstand.
- (2) Von der Libération 1944 bis in das Jahr 1948 fiel der Index steil in die Normalsituation (1938) zurück und sank schließlich unter dieselbe; die Ursache war ein außerordentlich stürmischer Preisanstieg, begleitet von einer nachdrücklichen Erholung der Produktion bei gleichzeitiger, jedoch wesentlich schwächerer Ausdehnung des Geldvolumens. Diese Entwicklung führte zu einer zunehmenden Liquiditätsanspannung, der die dringenden Erfordernisse des Wiederaufbaus, der Ersatzinvestitionen und der Vorratsauffüllung gegenüberstanden.
- (3) Seit der Wende 1948 auf 1949 stieg der Index wieder nachdrücklich an, ohne jedoch die Normalsituation zu erreichen, d. h. dem allmählichen Ansteigen von

^{†)} hierzu Statistischer Anhang II, Seite 126

Preisen und Produktion entsprach eine ebensolche Ausweitung des Geldvolumens; im Ergebnis trat eine leichte Liquiditätsentspannung ein, die aber 1951 bereits wieder in Frage gestellt wurde.

Das spezielle Kriterium der Liquiditätsentwicklung der französischen Wirtschaftsbetriebe, der Index des Verhältnisses von Kredit zu Preisen und Produktion zeigte im Zeitraum von 1938 bis 1951 im wesentlichen eine Entwicklung in 4 Phasen, welche zu derjenigen des obig besprochenen allgemeinen Indexes teils konträr, teils parallel verlief:

(1) Während des Krieges bis zur Libération 1944 sank der Kreditindex ab auf Grund der Tatsache des absoluten Rückganges des Kredites an die Wirtschaft bei gleichzeitigem Anstieg des Preisniveaus und nachhaltigem Rückgang der Produktion. Dieser Sachverhalt beweist, daß "... die Ausdehnung des Zahlungsmittelvolumens während dieser Periode nur durch die Bedürfnisse der Staatskasse zu erklären ist, welche die Inanspruchnahme von Vorschüssen bei der Banque de France erforderlich machten ..." (109) Für die französischen Wirtschaftsbetriebe bedeutete der Rückgang des Kredites für den Augenblick keine ernsthafte Anspannung, weil die rückläufige Produktion und die zunehmende Unmöglichkeit der Ersatzbeschaffung und Ersatzinvestition eher eine relative Flüssigkeit schufen.

(2) Von der Libération 1944 bis Ende 1945 stieg der Index nachdrücklich an und überschritt schließlich die Normalsituation (1938). Das war begründet in einer bedeutenden Ausweitung des Kredites an die Wirtschaft als Starthilfe für die wieder in Gang kommende Produktion bei gleichzeitigem Preisauftrieb. Die Notwendigkeit der Ergänzung der erschöpften Vorräte hatte sehr rasch - bei der 1944 einsetzenden Preissteigerung - das Ungenügen der im Kriege angesammelten flüssigen Mittel offenbar gemacht.

(3) Von Ende 1945 bis Ende 1948 fiel der Index langsam wieder bis unter die Normalsituation zurück und schlug damit erstmals eine dem allgemeinen Index gleichlaufende Entwicklung ein. Der beständigen Ausdehnung der Produktion, welche mengenmäßig in 1948 erstmals den Stand von 1938 überschritt, entsprach eine nachhaltige Expansion des Kredites, diese wurde jedoch überkompensiert durch den außerordentlichen Preisauftrieb während dieser Periode. Im Ergebnis trat eine zunehmende Anspannung der Liquidität der Wirtschaftsbetriebe ein, welche aber gesamtwirtschaftlich nicht ganz unerwünscht war, weil "die Wiederherstellung der stock-outils ... teilweise verwirklicht ist, ohne sich unmittelbar in ein entsprechendes Anwachsen des Güterangebotes am Markte umzusetzen," (110) d.h. die Gefahr bestand, daß eine allzu großzügige Kreditgewährung sich auswirkte zu "... der Bildung zusätzlicher Fonds, welche für die Abwicklung der normalen Umsatztätigkeit entbehrlich sind und infolgedessen zur Unterstützung einer spekulativen Entwicklung oder einem einfachen Abwar-

ten der Preishausse dienen könnten." (111)

(4) Von 1948 bis Ende 1950 stieg der Index wieder annähernd bis zur Normal-situation, d. h. die Kreditversorgung der Wirtschaftsbetriebe entsprach zunehmend der Entwicklung der Produktion bei insgesamt leicht ansteigendem Preisniveau; im Ergebnis trat eine fühlbare Entspannung der Liquidität ein. Für das Jahr 1951 zeigte der Index jedoch wieder einen leichten Rückgang an: Die Kreditexpansion hielt nicht Schritt mit dem gegenüber den vorhergehenden Jahren lebhafteren Preis- und Produktionsanstieg. Das Liquiditätsproblem wuchs, weil trotz der neuerlichen Preishausse keine Krediterleichterungen gewährt wurden wegen der Gefahr einer spekulativen Warenhortung.

Als spezielles Kriterium für die Liquiditätsentwicklung der Wirtschaftsbetriebe hat schließlich noch der Index des Verhältnisses von Handelswechseldiskont zu Preisen und Produktion zu gelten. Dieser Index beschrieb in seiner Entwicklung während des Zeitraumes von 1938 bis 1951 im wesentlichen die gleiche Tendenz wie der obige Index des Gesamtkredites; seine jeweiligen Abweichungen von der Normalsituation (1938) waren jedoch weit weniger bedeutend, woraus hervorgeht, daß der französische Bankenapparat die aus der Entwicklung von Preisen und Produktion bzw. der wirtschaftlichen Umsatztätigkeit entspringenden Bedürfnisse der Wirtschaftsbetriebe nach Liquiditätsstützung wesentlich befriedigt hat.

c) Das Phänomen des Scheingewinns beim Vorratsvermögen

Während in den beiden vorangehenden Kapiteln mit der allgemeinen Preishausse und der Anspannung der Liquidität äußere Aspekte des Inflationsprozesses behandelt wurden, führt die Auseinandersetzung mit dem Phänomen des Scheingewinns in den Kern der Problematik, welcher sich die Wirtschaftsbetriebe in ihren Erhaltungsbestrebungen ausgesetzt sehen.

Mit Blick wiederum auf die Entwicklung in Frankreich umreißt J. Lecerclé den ganzen Sachverhalt knapp wie folgt: "Dieser rasche und fortwährende Anstieg (der Preise, Anm. d. Verf.) konnte nur durch eine immer stärkere Inanspruchnahme der Gewinne finanziert werden. Lediglich um das Vorratsvermögen auf seiner normalen Höhe zu erhalten - der ersten Grundbedingung für das Fortbestehen der Unternehmung - sah sich der Unternehmer genötigt, einen bestimmten Anteil jenes nominellen Wertzuwachses in Franken, welchen die Bilanz brutal, blind - wie man sagen möchte - anzeigt, für indisponibel zu erachten, für nicht ausschüttbar, um ihn für die Wiederergänzung der Vorräte zu verwenden. Es war von unbedingter Wichtigkeit, diesen Anteil, einen Gewinn, dem wirtschaftlich kein Substanzzuwachs entsprach, zu neutralisieren; es war ratsam, ihn ungeschmälert zu erhalten, ihn vor steuerlichen Belastun-

gen zu bewahren, welche die Wiederauffüllung des Vorratsbestandes schwierig und zuweilen selbst unmöglich gemacht hätten." (112)

Für die Bestimmung dieses zu neutralisierenden Gewinnanteils bietet sich folgendes Verfahren an, wobei zu unterscheiden ist zwischen quantitativem Gleichbleiben (1) und quantitativer Abnahme (2) des Vorratsvermögens vom Geschäftsjahrende gegenüber dem vom Geschäftsjahrbeginn:

(1) "Da eine Periode allgemeiner Preissteigerung herrscht, setzt sich der buchmäßige Gewinn zusammen aus

- a) dem eigentlichen Umsatzgewinn, der durch die im Lauf des Geschäftsjahres erfolgten Verkäufe realisiert wurde ..., und
- b) dem monetären Mehrwert, welcher im Wertansatz zum erhöhten Anschaffungspreis des am Geschäftsjahrende vorhandenen Vorratsbestandes zum Ausdruck kommt." (113)

"Die Vorsicht verlangt es, ihn (den monetären Mehrwert, Anm. d. Verf.) vom gegenwärtigen buchmäßigen (Jahres-)Gewinn zu isolieren. Man erreicht dies durch die Bildung einer Rückstellung, welche dem Wertzuwachs des Vorratsbestandes während des Geschäftsjahres entspricht, unter der provisorischen Annahme, daß die Wiederbeschaffung zu den Preisen des Geschäftsjahrendes wird erfolgen können." (114)

(2) "... Die Rückstellung soll nicht nur den Mehrwert des zum Geschäftsjahrende vorhandenen Teiles des Vorratsbestandes kompensieren, sondern auch die Erhöhung des Wiederbeschaffungswertes des noch nicht wiederergänzten Teiles des Vorratsbestandes. Um dies zu erreichen, muß vom Gewinn in Form der Rückstellung ein Betrag in Abzug gebracht werden, welcher dem Wertzuwachs des Anfangsbestandes - dessen quantitatives Gleichbleiben unterstellt wird - während des Geschäftsjahres entspricht." (115)

Dieses Verfahren, den nominellen Wertzuwachs oder Scheingewinn, insoweit er das Vorratsvermögen betrifft, aus dem buchmäßigen Jahresgewinn zu eliminieren, hat nun aber den entscheidenden Mangel, keine Trennung zwischen Sachwertschwankung und Geldwertveränderung zu treffen: "Wir nahmen bisher an, daß jedwede Preishausse des Rohstoffes, welche sich durch im Vorratsbestand investierten Gewinn ausdrückte, nicht als realer Gewinn betrachtet werden dürfte." (116) "Wir waren jedoch auf dem falschen Wege, wenn wir nicht zu unterscheiden wußten zwischen

- a) den Gewinnen (oder Verlusten) scheinbarer Natur, welche vom Vorratsbestand absorbiert worden sind infolge der Veränderung der Kaufkraft des Geldes, und
- b) den Gewinnen (oder Verlusten) buchmäßiger und realer Natur, welche vom Vorratsbestand absorbiert worden sind - ein echtes Wachstum (oder eine ech-

te Verminderung) des Vermögens darstellend." (117)

Hier ist nunmehr die klare begriffliche Trennung zwischen Scheingewinn monetären Ursprungs und der effektiven Wertveränderung auf Grund einer Sachwert-schwankung; im ersteren Falle verzeichnen die Güter, in denen der Scheingewinn zum Ausweis gelangt, keinen Wertzuwachs im Vergleich oder Austausch mit anderen Gütern, im letzteren Falle jedoch äußert sich die Wertveränderung des Gutes in einem nunmehr eingetretenen Mehrwertsein im Vergleich oder Austausch mit anderen Gütern.

In Anwendung auf das obig besprochene Verfahren zur Neutralisierung des Scheingewinns beim Vorratsvermögen würde diese Trennung bedeuten, daß der Korrekturposten nicht einfach in Höhe der Wertzunahme des Anfangsbestandes innerhalb des Geschäftsjahres zu bilden ist, sondern jeweils auf Grund ... "der periodischen Neubewertung des Anfangsbestandes auf der Basis der Entwicklung des allgemeinen Preisindexes." (118) Insoweit die Wertzunahme des Vorratsbestandes (ursprüngliches Verfahren) seinen durch die Geldentwertung bedingten Mehrwert (Indexverfahren) am Geschäftsjahrende übersteigt, liegt ein effektiver Wertzuwachs des Anfangsbestandes auf Grund individueller Preisbewegung (Sachwertschwankung) vor, der dem realen Gewinn des Geschäftsjahres zuzurechnen ist, wenn er auch den Charakter der Indisponibilität an sich trägt.

Den Wirtschaftsbetrieben wird an dieser Unterscheidung gelegen sein, um am Geschäftsjahrende zu wissen, was vom Jahresgewinn realer Gewinn und was Scheingewinn ist, aber entscheidend für ihre Dispositionen ist der Charakter der Indisponibilität, der sowohl dem Scheingewinn als auch dem Substanzgewinn anhaftet, welche vom Vorratsbestand in Anspruch genommen sind; denn ihre vornehmliche Sorge ist ja die Erhaltung der Unternehmungssubstanz, die "... durch die Eigenkapitalien der Unternehmung gebildet wird, die in den Stand versetzen, jederzeit dieselbe Produktmenge zu produzieren, zu kaufen und zu verkaufen, mit nicht mehr und nicht weniger finanziellen Schwierigkeiten heute als gestern." (119)

Was nunmehr aber den Fiskus angeht, so müßte er - insoweit bei fortschreiten der Geldentwertung ein Abgehen von der nominalistischen Auffassung in der Praxis der Gewinnbesteuerung unabdingbar wird - an der konsequenten Herausstellung des Scheingewinns interessiert sein, da es nicht seine Absicht sein kann, "... die Unternehmungen gegen die Konsequenzen jedweder Art von Preisveränderungen zu sichern." (120) Wie die spätere Untersuchung der vom französischen Staat getroffenen Maßnahmen zur steuerlichen Vergünstigung der Vorratsvermögenserhaltung angesichts der Frankenentwertung allerdings zeigen wird, ist die steuerliche Begünstigung nur verschiedentlich, keinesfalls immer auf den eigentlichen Scheingewinn begrenzt worden. Hauptbeweggrund für

steuerliche Vergünstigungen war der Tatbestand der Indisponibilität der infolge Preissteigerung in den Vorräten gebundenen Gewinne. Hierbei wurde jedoch stets darauf verzichtet, zu berücksichtigen, daß "... die aus der Wertzunahme der Vorräte herrührende finanzielle Belastung für die Unternehmungen sehr ungleich ist, da sie ja von dem Ausmaße abhängt, in dem der Lieferantenkredit eingreifen kann" und daß infolgedessen "hierin die Grundlage für eine selektive Steuerentlastung bestehen könnte, welche die Schonung der Interessen der Staatskasse bei gleichzeitiger besserer Berücksichtigung der Einzelsituationen erlauben würde." (121) Eine solche Einschränkung des Scheingewinnbegriffes, welche den jeweiligen Anteil der Fremdmittel an der Finanzierung der preisgestiegenen Vorratsbestände berücksichtigt hätte, wurde vom Fiskus nicht vorgenommen, aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung, der Kontrollschwierigkeiten und nicht zuletzt, weil dadurch die Kreditbedürftigkeit der Wirtschaftsbetriebe, im Falle effektiver Kreditabhängigkeit, nur noch gesteigert worden wäre, eine in Inflationsperioden keineswegs wünschenswerte Folge. Andererseits zielte der Fiskus in seinen Vergünstigungsmaßnahmen nie darauf ab, das Vorratsvermögen einfach als solches in seiner Erhaltung zu fördern. Überbestände, welche in die Inflationsperiode hineingingen, oder spekulative Bestände, welche während der Inflationsperiode gebildet wurden, genossen im Prinzip nicht die steuerlichen Begünstigungen. Der Scheingewinn (monetäre Mehrwert) bzw. der Wertzuwachs sollte nur insoweit steuerlich berücksichtigt werden, als er den normalen oder notwendigen Vorratsbestand betraf, denn "in dem Maße, als am Ende eines bestimmten Geschäftsjahres der tatsächliche Vorratsbestand quantitativ den normalen Vorratsbestand übersteigt, ist der in diesem Überbestand enthaltene monetäre Mehrwert zweifellos noch kein liquider Gewinn, aber, da es ... eine Hausseperiode ist, so ist er nichtsdestoweniger ein erlangter Gewinn, denn er ist vorratstechnisch nicht mit der Notwendigkeit der Ersatzbeschaffung belastet..." (122)

2. Die wirtschaftliche Selbsthilfe bei Inflation

Die fortschreitende Inflation bedeutet wesentlich, daß dem Gelde die Eigenschaft des Wertspeichers verlustig geht, welche bei Stabilität desselben erlaubt, in der Vergangenheit erbrachte Leistungen gegen ebenbürtige Leistungen in der Gegenwart und Zukunft einzutauschen. Die Erbringer von Leistungen, die sich einer chronischen Inflation ausgesetzt sehen, suchen demzufolge nach Möglichkeiten, um den Leistungsverlust, welcher beim Passieren des korrupten Wertspeichers Geld droht, zu vermeiden oder doch abzumildern. Für die Wirtschaftsbetriebe bzw. die Unternehmer bestehen diese Möglichkeiten in einer inflationsbewußten Betriebspolitik, welche zumindest die Erhaltung

des betriebsnotwendigen Potentials, des ungeschmäleren Leistungsvermögens zum Ziele hat.

a) Inflationsbewußte Preispolitik

In Perioden eines nachhaltigen Preisauftriebes sehen sich die Wirtschaftsbetriebe aus Gründen der Selbsterhaltung genötigt, in ihrer Preisgestaltung von der gesicherten Basis ihrer "historischen" Gestehungskosten auf die schwankende Basis ihrer Wiederbeschaffungskosten überzuwechseln. Dieser Basiswechsel muß um so eher und dringender erfolgen, je geringer die Vorratsreserven der Wirtschaftsbetriebe sind (was insbesondere für die erste Nachkriegszeit galt) und je abschließlicher die Finanzierung der zukünftigen Leistungen auf die Eigenmittel angewiesen ist.

Die Unsicherheit der Wiederbeschaffungspreise und Kosten ist bei den einzelnen Elementen der Preiskalkulation verschieden groß. Sie ist offensichtlich bei Rohstoffen und Verbrauchsstoffen, insbesondere wenn die gewöhnlich eintretende Verknappung den genauen Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ungewiß macht. Für Löhne und öffentliche Tarife hingegen sind Ausmaß und Zeitpunkt der Erhöhung im allgemeinen vorhersehbar, dasselbe gilt auch für Zinsen.

Je rascher die Inflation voranschreitet, desto stärker müssen allerdings die Unsicherheitsfaktoren bei der Preiskalkulation auf Wiederbeschaffungsbasis ins Gewicht fallen. Die Unternehmungen werden dazu geführt, sich gegen den Einfluß der Geldentwertung global zu schützen - durch die Einbeziehung sogenannter *marges contre l'insécurité monétaire* - in die Preisgestaltung.

Die in Inflationsperioden überlegene Position des Sachwerthalters gegenüber den zum Erwerb von Sachwerten drängenden Nominalwertbesitzern verschafft im übrigen den Unternehmern eine begründete Aussicht auf den ungeschmäleren Erhalt ihres Potentials, wenn nicht gar diejenige auf die Erzielung zusätzlicher inflationsbedingter Gewinne. "... In Perioden permanenter Inflation (wie sie Frankreich seit 1914 erlebt) haben die Besitzer von Frankennoten die eine Sorge, sie in kürzester Zeit in Realwerte umzusetzen. Die Diskussion des Preises ist lediglich noch eine Erinnerung an das Goldene Zeitalter." (123)

"Die Passivität der Verbraucher trägt dazu bei, ... daß die Preise, die ihnen auferlegt werden können, höher sind als die effektiven Wiederbeschaffungspreise oder Wiederherstellungskosten." (124)

Äußerungen einer solchen, die allgemeine Haussepsychose ausnützenden Preispolitik der Unternehmer sind insbesondere die folgenden Verhaltensweisen:
(1) Die unveränderte Beibehaltung der prozentualen Zuschlagssätze (*coefficients de majoration*) für Gemeinkosten, Handlungsunkosten etc., ein Verhalten, welches das u. U. durchaus ungleichmäßige Ansteigen der Gestehungspreise und Kosten ignoriert.

(2) Die vorzeitige Berücksichtigung in Aussicht stehender Lohnerhöhungen, welche den davon zu erwartenden Preisauftrieb bereits vorweg nimmt: Die Erfahrung lehrt, "... daß allein schon die Ankündigung von Lohnerhöhungen einen Auftrieb der Preise verursachte - vorbereitet durch die Zurückhaltung der Produkte vom Markt - mit der Folge, daß nach einmal gewährter Erhöhung sich nichts geändert hatte." (125)

(3) Die zusätzliche Einberechnung von Finanzierungsbeiträgen für Neuinvestitionen in die Preise, d. h. die Erhebung einer Art privaten Investitionsabgabe vom Konsumenten, welche den Unternehmer auf dem Weg über den Preis und zudem ohne Risiko in den Besitz jener Mittel gelangen läßt, welche er wegen der zu geringen Sparkapitalbildung über den Kapitalmarkt nicht erlangen kann.

b) Inflationsbewußte Kredit-, Vorrats- und Umsatzpolitik

Die Maßnahmen zur Aufnahme und Gewährung von kurzfristigen Krediten, zur Anreicherung und Auflösung von Vorräten und zur Ausdehnung und Einschränkung des Umsatzes bilden ein zusammenhängendes Ganzes im Rahmen der Betriebspolitik.

In einer Periode fortschreitender Geldentwertung sind diese Maßnahmen in ihrer Gesamtheit inflationsbewußt, d. h. sie sind geleitet von den Motiven der Vorsorge, des Gewinns und der Spekulation, bewußt auf das Phänomen des absinkenden Geldwertes eingestellt.

(1) Die Kreditpolitik der Unternehmer ist gekennzeichnet durch eine ausgeprägte Bereitschaft zur Kreditaufnahme und zwar, weil "... der Realwert ihrer flüssigen Betriebsmittel sich dauernd verringert, hauptsächlich dadurch begründet, daß die Hausse der Kostenpreise dem Anstieg der Verkaufspreise vorangeht, und sie unter diesen Umständen, um eine mengenmäßig auch nur gleichbleibende Produktion durchzuführen, beständig anwachsender flüssiger Mittel bedürfen." (126)

Diese notwendige Bereitschaft zur Kreditaufnahme sieht sich im übrigen durch kalkulatorische Erwägungen gestützt, denn "der Zins für aufgenommenes Kapital ist ein typisches Beispiel für Kosten, welche von ihrer relativen Bedeutung im Hinblick auf die Gestehungspreise bei fortschreitender Inflation einbüßen." (127) Ferner kann das Spekulationsmotiv eine Rolle spielen, weil ja bei der Kreditaufnahme das Risiko des weiter absinkenden Geldwertes zu Lasten des Kreditgebers geht.

Bezüglich der Kreditgewährung an die Kundschaft ist die Kreditpolitik der Unternehmer durch eine betonte Zurückhaltung gekennzeichnet.

(2) Die Vorratspolitik, welche in ihren Möglichkeiten mehr oder weniger von den Ergebnissen der Kreditpolitik abhängt, ist zuvorderst um die Erhaltung des betriebsnotwendigen Vorratsbestandes bemüht, sowie um die Bildung gewisser Reservevorräte aus der Sorge vor einer im Wesen des Inflationsprozesses begrün-

deten Verknappung von Rohstoffen und Waren. Über diese berechnete Vorsorge hinaus, welche die Kontinuität von Produktion und Absatz erst gewährleistet, ist aber die Vorratspolitik in Inflationszeiten häufig vom Spekulationsmotiv erfaßt, welches auf die Anlage überhöhter Vorräte, auf die Warenhortung drängt: "Ein ... Merkmal der wirtschaftlichen und finanziellen Situation ist die übermäßige Hortung von Produkten sowohl in den Landwirtschafts- als in den Industriebetrieben, als auch in den Lägern des Handels. Eine zahlenmäßige Erfassung des Phänomens ist unmöglich, seine Existenz und seine neuerliche Akzentuierung sind jedoch gewiß." (128)

Diese spekulative Vorratspolitik nützt die dem Unternehmer in bevorzugter Weise gebotenen Möglichkeiten der Kredit- und Warenbeschaffung. Sie zielt darauf ab, die in den Substanzwerten investierten Eigenkapitalien vor dem Kaufkraftverfall zu bewahren, bzw. mit darin investierten Fremdkapitalien Substanzgewinne zu erzielen. Die fortschreitende Preishausse garantiert eine Überkompensierung der zusätzlichen Lager- und Kreditkosten.

(3) Die Umsatzpolitik - basierend auf den Ergebnissen der Kredit- und Vorratspolitik - ist sowohl von den bestehenden Marktverhältnissen als auch von zukünftigen Erwartungen bestimmt. Ernsthaftige Verknappungserscheinungen bei den Vorräten führen notwendigerweise zu einer Einschränkung des Umsatzes; die überlegene Marktstellung erlaubt es jedoch unter Umständen, den Käufern einen Teuerungszuschlag wegen geringen Mengenumsatzes aufzuerlegen. Eine nachhaltige Haussepsychose am Markt verschafft die Möglichkeit, auch überalterte Vorräte aufzulösen und noch gewinnbringend abzusetzen.

Bevorstehende Preissteigerungen lösen eine bewußte Zurückhaltung des Güterangebotes aus, um keine Verluste durch den Absatz der Güter noch zu den alten Preisen zu erleiden. Das gesamtwirtschaftlich gesehene Verhängnisvolle solcher Umsatzpolitik spiegelt sich in der inflationistischen Entwicklung Frankreichs während der Jahre 1946 bis 1948 wider: Trotz erfolgreicher Bemühungen um die Wiederherstellung des notwendigen Vorratsbestandes trat kein entsprechendes Wachstum des Güterangebotes am Markte ein. (129)

c) Inflationsbewußte Bilanzpolitik

Die Tatsache der Kaufkraftminderung wird von der Buchführung zwar in den steigenden Preisen und Kosten registriert, aber bei der Summierung und Saldierung der Rechnungsgrößen, d. h. bei der Verwendung der Geldeinheit als Rechnungseinheit ignoriert: "In der Buchführung repräsentiert ein Franken nicht eine bestimmte Kaufkraft, nicht eine bestimmte Menge Gold, sondern er ist Rechnungseinheit, dessen Anwendung dem Buchführenden durch Staatsgesetz ohne Korrekturmöglichkeit selbst bei größter währungsmäßiger Unordnung auf-
erlegt ist; auf Grund der Fiktion, daß, solange der Staat nicht anders darüber

beschlossen hat, alle Frankeneinheiten, welche in den Büchern stehen, einander gleich sind." (130)

Diese Fiktion der Gleichheit von zueinander in Beziehung gesetzten Rechneinheiten ungleicher Kaufkraft bewirkt in der Bilanz den Ausweis eines Aktivsaldos, welcher wie ein realer Zuwachs der Aktiva erscheint, in Wirklichkeit aber ein nominaler Zuwachs derjenigen Aktiva ist, welche auf Grund ihres Umsatzes nunmehr in Geldeinheiten vergleichsweise geringerer Kaufkraft ausgedrückt sind. Von der Passivseite her betrachtet, bewirkt die Fiktion der Gleichheit der Geldeinheiten, daß in der Schlußbilanz als Gewinn erscheint, was in der Eröffnungsbilanz noch Teil des Kapitals war.

Es muß als die wesentliche Aufgabe einer inflationsbewußten Bilanzpolitik betrachtet werden, daß sie die durch die Gleichheitsfiktion bewirkte Erscheinung von erhaltener Substanz als hinzugewonnene Substanz in den Bilanzen korrigiert. Bezüglich des Vorratsvermögens bieten sich für diese Korrektur grundsätzlich zwei Verfahren an:

- (1) Der Ansatz des betriebsnotwendigen Vorratsbestandes zu einem Festwert.
- (2) Die Bildung einer Rücklage wegen Preissteigerung des betriebsnotwendigen Vorratsbestandes, welche den nominalen Wertzuwachs des stock-outil in der Bilanz kompensiert und "... zur Folge hat, denjenigen Teil des Betriebsgewinnes provisorisch aus dem verteilungsfähigen Gewinn herauszuhalten, d.h. in der Unternehmung zu konsolidieren, welcher in Zeiten der Preissteigerung zur Finanzierung der zusätzlichen Ausgaben für die quantitative Erhaltung des Vorratsbestandes notwendig gewesen ist oder noch sein wird." (131)

Beide Verfahren fanden in der französischen Bilanzierungspraxis der Vorkriegszeit Anwendung. Zu ihrer vollen Wirksamkeit - nicht nur für die Gewinn disposition sondern auch für die Gewinnbesteuerung - bedurften sie allerdings der Zustimmung der Steuerverwaltung. Das Festwertverfahren hat die offizielle Anerkennung nicht erlangen können, weil es eine Durchbrechung des allgemein vertretenen Bewertungsgrundsatzes zum Anschaffungspreis bedeutet hätte. Die Vornahme von Abschlägen auf den Inventurwert sowie die Bildung von sogenannten provisions régulatrices wurden hingegen, sofern sie sich in Grenzen hielten, von der Verwaltung geduldet. "Die Verwaltung war im übrigen sicher, im Falle, daß sich die Preise aufrecht erhielten, die der Besteuerung momentan entzogenen Mehrwerte eines Tages doch in Form des Liquidationsgewinnes wieder zu finden." (132)

3. Spezielle Gefahrens faktoren für die Erhaltung bei Inflation

Dem Phänomen der fortschreitenden Geldentwertung begegnen die Unternehmer durch eine inflationsbewußte Betriebspolitik, deren Art und Wirkung eher

auf eine Förderung als auf eine Eindämmung des Inflationsprozesses hinauskommt. In der Praxis sieht sich jedoch die inflationsbewußte Betriebspolitik nicht im souveränen Gebrauch ihrer Mittel; sie ist vielmehr eingengt und begrenzt durch die Fülle der staatlichen Maßnahmen im Bereiche der Preise, des Kredites und der Besteuerung, welche das Ziel verfolgen, die Inflation unter Kontrolle zu halten, sie abzubremsen und einzudämmen. Diese staatlichen Maßnahmen sind nicht nur geeignet, die dem Inflationsprozeß immanenten Möglichkeiten einer zusätzlichen Bereicherung der Sachwertbesitzer (und der Unternehmer im besonderen) einzuschränken, sondern darüber hinaus die Erhaltung der Substanz, d. h. des ungeschmälernten Produktions- bzw. Leistungspotentials ernster Gefahr auszusetzen.

a) Die staatliche Preisreglementierung

Seit 1936 hatte in Frankreich wieder ein allgemeiner Preisauftrieb eingesetzt. Kurz nach Beginn des zweiten Weltkrieges trat die freie Preisbildung außer Kraft. Durch Gesetz vom 21. 10. 1940 wurde für sämtliche Güter und Dienstleistungen ein Preisstop auf der Basis der Preise vom 1. 9. 1939 verordnet. Preiserhöhungen konnten nur auf Grund gesetzlicher Verordnungen erfolgen; sie bezogen sich grundsätzlich nicht auf Vorräte, welche bereits vor dem Datum ihres Inkrafttretens gebildet waren, d. h. die Preisgestaltung auf der Basis des Wiederbeschaffungspreises wurde untersagt.

Bis zur Libération 1944 stieg das französische Preisniveau auf etwas mehr als das Zweieinhalbfache; auf dem schwarzen Markt hingegen, welcher annähernd 25 % des Gütervolumens umschlug, waren die Preise am Ende des Krieges im Durchschnitt viermal so hoch wie die offiziellen Preise. (133) Durch Gesetz vom 30. 6. 1945 wurde der allgemeine Preisstop auf der Basis von 1939 bzw. der zwischenzeitlich erfolgten Preiserhöhungen für weiterhin gültig erklärt, konnte aber in der Folgezeit den Ausbruch der offenen Inflation nicht mehr verhindern. Unter dem Zeichen der Libération war die rigorose Aufrechterhaltung der Preisreglementierung - als eines Überrestes der Okkupationszeit - nicht mehr möglich. In den Jahren 1945 bis 1947 erfolgten periodisch sehr bedeutende offizielle Preiserhöhungen auf der Suche nach einem neuen Gleichgewicht zwischen Preisen und Kosten, letztere gekennzeichnet durch wachsendes Nachziehen der während des Krieges gestoppten Löhne, durch die gestiegenen Weltmarktpreise und die zurückgestauten Bedürfnisse nach Ersatzinvestitionen. Die Fortdauer der Mangellage im Lebensmittelsektor führte zu einer wachsenden Toleranz in der Reglementierung bestimmter lebenswichtiger Agrargüter zwecks Belebung der Erzeugung. Dieser allgemeinen und zunehmenden Aufweichung der staatlichen Preisreglementierung entsprach im Frühjahr 1948 eine Reform des Systems der Preisfestsetzung. Es wurden drei Preissektoren geschaffen:

- (1) Der Sektor der staatlich festgesetzten Preise (*régime de la taxation*), in dem die Verkaufspreise der Produzenten entweder in ihrem absoluten Wert oder in einem Hundertsatz des Basispreises von 1939 oder bezüglich des ihnen zu Grunde zu legenden Kalkulationsschemas (*cadre de prix*) staatlich festgelegt werden. Die Verkaufspreise des Handels sind in diesem Sektor dadurch gekennzeichnet, daß die Handelsspannen entweder in ihrem absoluten Wert oder in einem Prozentsatz des Verkaufspreises - als Koeffizient (*taux de marque*) auf den Einkaufspreis angewendet - der staatlichen Festsetzung unterliegen. In diesem Sektor lebt das bisherige System der Preisreglementierung praktisch unverändert fort. Er umfaßte im Jahre 1952 noch 40 % der Gesamtumsätze. (134)
- (2) Der Sektor der staatlich kontrollierten Preise (*régime de la liberté contrôlée*), in dem die Produzenten bzw. die Produzentenverbände ihre Verkaufspreise selbständig festsetzen und zugleich auch Höchstverkaufspreise für die einzelnen Stufen des Handels; vor ihrem Inkrafttreten müssen diese Preise dem staatlichen Preiskommissar zur Kontrolle unterbreitet werden; die Einspruchsfrist des letzteren beträgt allgemein zwei Wochen. Dieser Sektor der kontrollierten Selbstbestimmung der Preise zeichnet sich gegenüber dem erstgenannten dadurch aus, daß "... er bedeutend anpassungsfähiger ist insbesondere bezüglich des Zeitraumes zwischen einer neuen wirtschaftlichen Situation und ihrer Rückwirkung in den Preisen." (135) Er umfaßte im Jahre 1952 noch 20 % der Gesamtumsätze. (136)
- (3) Der Sektor der freien Preisbildung (*régime de la liberté totale*), in welchem die Preise zwischen Käufern und Verkäufern in allen Stadien frei vereinbart werden können. Dieser Sektor der ungebundenen Preise umfaßte im Jahre 1952 wieder 40 % der Gesamtumsätze. (137)

Als bemerkenswert ist zu den einzelnen Preissektoren noch zu ergänzen:

- (Zu 1) Die Bestimmung der staatlich festgesetzten Preise erfolgt auf Grund von Unterlagen, welche die Produzentenverbände zur Verfügung stellen, und die mindestens drei - für die Betriebsgrößen und den Ausrüstungsstand der Branche typische - Unternehmungen betreffen. "Der festzusetzende Preis wird bestimmt anhand des gewichteten Durchschnittes der überprüften Gestehungspreise unter Berücksichtigung der relativen Bedeutung, welche jede Kategorie der in Betracht gezogenen Unternehmungen für die Gesamtproduktion hat." (138) Bei offizieller Preiserhöhung ist die Anwendung derselben auf zuvor produzierte Vorräte nicht gestattet. Der Handel darf Produkte mit staatlich festgesetzten Preisen nicht auf der Basis des Wiederbeschaffungspreises, sondern lediglich unter Zugrundelegung des Anschaffungspreises verkaufen.
- (Zu 2) Der Einfluß der Produzentenverbände im Sektor der staatlich kontrollierten Preise wird sehr kritisch beurteilt: "Es sind die Produzentenverbände,

welche mit der Verwaltung verhandeln und ihr die Kostenbestandteile für die festgesetzten und die kontrollierten Preise unterbreiten - Kostenbestandteile, welche die Gestehungspreise der Grenzbetriebe zu decken suchen und infolgedessen für die anderen Betriebe der Branche ansehnliche Renten einschließen." (139)

(Zu 3) Auch im Sektor der freien Preisbildung wird den Verbänden eine dominierende Rolle zugeschrieben: Sie geben den ihnen angeschlossenen Unternehmen Preisempfehlungen, so daß im Endergebnis "... es weder der Marktpreis noch der Gestehungspreis ist, welche den Umsätzen zu Grunde liegen, sondern Preise von Defakto-Kartellen." (140)

Eine bemerkenswerte Bestätigung dieser den Produzentenverbänden zugeschriebenen Bedeutung und ihres die überhöhten Preise protektionierenden Wirkens ist im Inkrafttreten zweier eindeutig gegen sie gerichteter Gesetze zu erblicken: Das Gesetz vom 18. 7. 1952 hat die Tatsache, den Preisen mittels brancheneigener Tarife oder auf Grund von Absprachen Mindestcharakter zu verleihen, der Praxis unerlaubter Preise gleichgestellt. Das Dekret vom 9. 8. 1953 "... verbietet ... alle gemeinschaftlichen Aktionen, ausdrücklichen oder stillschweigenden Absprachen oder Koalitionen jedweder Form und jedweder Zwecksetzung, welche zum Ziele haben oder haben können, die volle Wirksamkeit der freien Konkurrenz zu beeinträchtigen, indem sie die Herabsetzung der Gestehungs- oder Verkaufspreise behindern oder künstliche Preishauses begünstigen." (141)

Den Verbänden wurde bis zum 1. 1. 1954 eine Frist zur freiwilligen Anpassung ihrer entgegengesetzten Vereinbarungen und Absprachen eingeräumt. Dieses Dekret bietet dem staatlichen Preisamt zweifelsohne eine starke Handhabe gegen die inflationsbewußte Preispolitik, welche sich über den Einfluß der Produzentenverbände inmitten der staatlichen Preisreglementierung eingenistet hatte.

Das 1948 eingerichtete System der drei Preissektoren wurde erstmals 1952 und dann jeweils im Abstand von zwei Jahren von einem allgemeinen Preisstopp (bloquage des prix) überlagert: 1952 wurden die Preise auf ihrem Stand vom 31. 8. blockiert - mit Ausnahme der Preise für landwirtschaftliche Produkte, Fleisch, Importgüter und Güter mit einem außerordentlichen, nicht aufzufangenden Haussegrund, bei denen Erhöhungen übergewälzt werden dürfen, ohne jedoch die Handelsspannen zu beeinflussen. Der Erlaß vom 22. 6. 1956 hat die Fortdauer der Blockierung von Preisen und Handelsspannen auf der Grundlage des Erlasses vom 17. 2. 1954 angeordnet und die Preise derjenigen Güter, welche zwischenzeitlich durch ausdrückliche Erlasse von der Blockierung ausgenommen worden waren, erneut auf den Stichtag 15. 6. 1956 blockiert. Damit

ist Frankreich seit 1952 praktisch zur generellen Preisreglementierung - wenn auch mit wesentlichen Durchbrechungen - zurückgekehrt.

b) Die Reglementierung des Bankkredites

Das durch die staatliche Preisreglementierung ausgesprochene Verbot des Umsatzes auf der Basis des Wiederbeschaffungspreises, welches für eine Vielzahl von Gütern ein chronisches Ungenügen der erzielten Erlöse im Hinblick auf die erhöhten Wiederbeschaffungskosten in sich barg, mußte die Bedeutung des Kredites für die Vorratsfinanzierung in außerordentlichem Maße verstärken. "Es ist ... sehr wohl möglich, selbst in einer Hausseperiode ... auf der Basis des Anschaffungspreises zu verkaufen, denn mit Hilfe des Kredites wird der Unternehmer ... seine Vorräte zu ihren jeweiligen Tageskosten, wie sehr diese auch erhöht sein sollten, wiederbeschaffen können." (142)

Die französischen Banken sahen sich in ihrer Kreditgewährung, insbesondere in Form des Betriebsmittelkredites, vor die Doppelaufgabe gestellt, "... den Unternehmungen die unbedingt notwendigen Finanzierungsmittel zur Verfügung zu stellen und zu vermeiden, daß eine Kreditinflation die Situation der Währung noch weiter erschwert." (143) Der Conseil National du Crédit hat in enger Zusammenarbeit mit der Banque de France seit 1946 die Kreditgewährung durch eine Reihe qualitativer und quantitativer Maßnahmen einer Reglementierung unterworfen, welche unter der Maxime stand: "Der Kredit hat dem Wachstum der Produktion zu dienen und nicht die Zurückhaltung der Produkte vom Markte zu begünstigen." (144)

Bezüglich der Betriebsmittelkredite verlangten die am 9.1.1946 in kraft gesetzten Kreditrichtlinien von den Banken eine besonders scharfe Überprüfung der ihnen unterbreiteten Kreditanträge u. a. nach folgenden Gesichtspunkten: Möglichkeit der Beschaffung der fehlenden flüssigen Mittel durch die Realisierung überschüssiger Aktiva oder durch Lieferantenkredite, Gegenwartswert der auf Lager gehaltenen Rohstoffe und Fertigprodukte, Gründe der Unmöglichkeit der Beschaffung der gewünschten flüssigen Mittel durch Beschleunigung des Absatzes. Sobald ein Kreditantrag die Grenze von 30 Mio. Franken überstieg, bedurfte er darüberhinaus der ausdrücklichen Genehmigung der Banque de France. Für bereits gegebene Kreditzusagen wurde den Banken eine Begrenzung der auf Grund der neuen Unterlagen ungerechtfertigt hohen Kreditmargen auferlegt und für die bereits gewährten Kredite eine genaue Überprüfung der Entwicklung der Eigenmittel des Kreditnehmers in Vorräten und flüssigen Mitteln mit der Maßgabe, "... jedmögliche Verminderung (der Kreditinanspruchnahme, Anm. d. Verf.) zu erreichen, ohne dabei jedoch die Leistungskraft der Unternehmung zu schmälern." (145)

Vom Standpunkt der Unternehmerschaft "haben die Entscheidungen des Conseil

National du Crédit zum Effekt, die Industrie- und Handelsbetriebe unter die Vormundschaft der Banken zu stellen ...". (146)

Ihre Auswirkungen im einzelnen wurden sehr kritisch wie folgt beurteilt: "Auf diese Weise verschärft sich der staatliche Eingriff im Bereiche des Kredites und der Sektor der nicht privilegierten Unternehmungen (welche nicht Investitionsg terproduzent, nicht Exportg terproduzent, nicht Bauwirtschaft sind, Anm. d. Verf.) läuft Gefahr, zur Liquidierung realisierbarer Aktiva, wie Staatspapieren, überschüssiger Aktivverm genswerte und überschüssiger, ja selbst normaler Vorratsbestände und letztlich zur Inanspruchnahme des schwarzen Geldmarktes genötigt zu werden." (148)

Bezüglich des Diskontkredites nahm die Banque de France ab Januar 1947 eine Spaltung ihres Rediskontsatzes vor, welche die Handelswechsel - als von einer Vorratsaufl sung begleitete Kreditform - bevorzugte; der Unterschied betrug bei den nachfolgenden Erhöhungen des Diskontsatzes jeweils 1/2 %, einmal (Juli 1948) sogar 1 %. Zu diesen qualitativen, gezielten Maßnahmen der Kreditreglementierung traten seit Ende 1948 quantitative Maßnahmen, welche bei den Banken eine Begrenzung ihrer Möglichkeiten der Kreditgewährung (Höhe des Mindestbestandes an öffentlichen Wertpapieren) und der Liquiditätsbeschaffung (Höhe des Rediskontplafond bei der Banque de France) zum Gegenstand hatten. "... Es handelte sich im wesentlichen darum zu vermeiden, daß ein allgemeiner Mißbrauch des Kredites eine Fortsetzung der Preishausse erlauben würde, obgleich doch die Mangelerscheinungen nahezu aufgehört hatten." (148)

Das Nachlassen der Preishausse in der Folgezeit (abgesehen von der Korea-Krise) deutet darauf hin, daß diese Maßnahmen der Kreditreglementierung nicht ohne mäßigende Wirkung geblieben sind, daß sie eine Förderung der Inflation von seiten des Kredites nachhaltig bremsen. Von der Unternehmerschaft wurde diese Kreditreglementierung zeitweise als drückend empfunden; insbesondere in der koreabedingten Preishausse von 1951 sprach das Patronat davon, daß "die übertriebenen Begrenzungen des Kredites die Gefahr in sich bergen, eine Liquidation der Vorräte herbeizuführen und damit infolge der Kauf berst rzung des Konsumenten den Anstieg der Preise auszulösen." (149) Wenn diese Interessenstimme auch mit aller Vorsicht beurteilt werden muß, so bestätigt sie doch - im Zusammenhang gesehen mit der Liquidit tsverknappung in 1951 - die Richtigkeit der Feststellung: "Die Erfahrung lehrt, daß die Erheblichkeit des Kredites sich in Perioden monetärer Störungen spürbar vermindert." (150)

c) Die steigende Fiskalbelastung

Die Entwicklung des Steueraufkommens bzw. der Steuerbelastung angesichts einer fortschreitenden Inflation ist abhängig von der Struktur des Steuersystems.

Von dieser Struktur hängt es auch ab, welchen Einfluß die Besteuerung ihrerseits auf die Entwicklung der Inflation entweder hemmend oder fördernd ausübt.

c1) Die indirekte Struktur des französischen Steuersystems

Liegt der Schwerpunkt eines Steuersystems bei den indirekten Steuern, d. h. hat es wesentlich "Binnenzoll"-Charakter, dann nehmen seine Erträge, kontinuierlich an allen Umschlagplätzen erhoben, umgehend und nachhaltig an allen nominellen Wertbewegungen Anteil; umgekehrt pflanzt sich eine Veränderung des Steuertarifs umgehend und nachhaltig über alle Umschlagplätze fort: Das indirekte Steuersystem ist inflationsreagibel und inflationsfördernd. Liegt der Schwerpunkt eines Steuersystems bei den direkten Steuern, d. h. hat es wesentlich "Zehnt"-Charakter, dann nehmen seine Erträge, in Zeitabständen von den wirtschaftlichen Ergebnissen abgefordert, mit Verzögerung und wertmäßig bereits überholt an den nominellen Wertbewegungen Anteil; dies gilt insbesondere, wenn die Steuererhebung der Ergebniserzielung um Jahresfrist nachhinkt. Andererseits bleibt eine erhöhte Steuerbelastung, welche den Steuerträger individuell trifft, im Prinzip an ihm hängen; die Möglichkeit einer unmittelbaren und offenen Überwälzung besteht nicht: Das direkte Steuersystem ist nur bedingt inflationsreagibel, ist nicht inflationsfördernd.

Das französische Steuersystem neigt in seiner Struktur wesentlich zur ersten Kategorie. "... In Frankreich stellen die Einkommensteuern, welche das Herzstück eines modernen Steuersystems bilden (73 % der Steuereinnahmen in den USA und 51 % in Großbritannien) einen relativ schwachen Anteil an der Gesamtheit der Fiskalerträge dar." (151) Der Anteil an den öffentlichen Einnahmen betrug 1938 24,6 %, zeigte seitdem ein stetiges, wenn auch langsames Ansteigen auf 25,5 % im ersten Nachkriegsjahr 1945, auf 29,6 % im Jahre 1953 und erreichte im Jahre 1955 30,6 %. Der Anteil der indirekten Steuern betrug vergleichsweise im Jahre 1938 48,4 %, fiel auf 38,7 % im Jahre 1945 (infolge der noch damiederliegenden Wirtschaftstätigkeit), erreichte im Jahre 1953 51,0 % und im Jahre 1955 56,8 %.

Das Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern von praktisch 1/3 zu 2/3 wird in Frankreich schon seit langem als höchst ungesund empfunden. Alle großen Steuerreformprojekte der Vergangenheit und Gegenwart zielen letzten Endes darauf ab, eine Umschichtung der Steuerlast von den indirekten auf die direkten Steuern vorzunehmen. Die in ihrer Zielsetzung wesentlich bescheidenere praktische Steuergesetzgebung hat sich in den letzten zwei Jahrzehnten fortlaufend bemüht, die Ergiebigkeit der direkten Steuern zu erhöhen. Ein Großteil ihrer Bemühungen galt hierbei der Steuer auf die Industrie- und Han-

delsgewinne.

c2) Die zunehmende gewinnsteuerliche Belastung der Industrie- und Handelsbetriebe [†])

Die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne hat ihre Partizipierung an den Betriebsergebnissen in den letzten zwei Jahrzehnten beständig gesteigert. Die wesentlichen Gründe für diese wachsende Belastung waren:

- (1) Eine mehrfache, fühlbare Erhöhung des (einheitlichen) Steuersatzes;
- (2) Die Einführung einer selbständigen Körperschaftsteuer mit wesentlich erhöhtem Tarif;
- (3) Die zeitliche Reform der Steuererhebung, welche die Besteuerung auf Grund des Ergebnisses des laufenden Jahres mit Vorauszahlungen einführte.

Der Anteil der Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne am Gesamtaufkommen der Einkommensteuern ist infolgedessen während dieses Zeitraumes fühlbar angestiegen; betrug er in 1938 nur rund 21 %, so belief er sich in 1946 bereits auf rund 27 %, in 1948 auf rund 36 % und erreichte im Jahre 1950 rd. 45 % des Aufkommens an Einkommensteuern. (153)

Zu der zunehmenden Belastung durch die laufende Gewinnbesteuerung traten im Verlaufe dieser Periode als Sonderbelastung noch drei außerordentliche Gewinnsteuern zeitlich begrenzter Geltung hinzu:

- (1) Die Steuer auf die Übergewinne (*prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices*), welche - ausschließlich die Industrie- und Handelsbetriebe betreffend - die während der Kriegszeit 1939 bis 1944 erzielten Übergewinne (durch Vergleich mit den Normalgewinnen der Geschäftsjahre 1937 und 1938 errechnet) progressiv mit Sätzen zwischen 20 und 80 % besteuerte. Das Gesamtaufkommen dieser Steuer belief sich für die Zeit von 1940 bis 1944 auf rund 50 % des Aufkommens der laufenden Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne im gleichen Zeitraum. (154)
- (2) Die Steuer der nationalen Solidarität (*impôt de solidarité nationale*), eine von der Regierung der Libération eingerichtete kombinierte Kapital- und Gewinnsteuer, welche einerseits die Reinvermögen natürlicher und juristischer Personen zu ihrem tatsächlichen Wert zum 4. 6. 1945 (d. h. unter Auskehrung der monetären Mehrwerte) progressiv mit Sätzen zwischen 3 % und 20 % besteuerte, und andererseits den von natürlichen Personen in der Kriegszeit zwischen dem 1. 1. 1940 und dem 4. 6. 1945 erzielten realen Vermögenszuwachs (d. h. unter Außerachtlassung der monetären Mehrwerte) progressiv mit Sätzen zwischen 5 bis 100 % belastete. Die Erhebung dieser Steuer erstreckte sich auf den Zeitraum von vier Jahren; in 1946, dem Jahre ihrer größten Wirksamkeit, stellte ihr Aufkommen über 10 % der steuerlichen Gesamteinnahmen dar; (155) insgesamt erbrachte sie bis 1949 über 113 Mrd. Franken. (156)

[†]) hierzu Statistischer Anhang III, S. 127

(3) Die außerordentliche Abgabe zur Bekämpfung der Inflation (*prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation*), eine öffentliche Anleihe mit steuerähnlichem Charakter, welche die Steuerpflichtigen binnen Halbjahresfrist mit einer Abgabe in Höhe eines (branchenverschiedenen) Hundertsatzes ihres Umsatzes vom vorausgehenden Geschäftsjahr belegte, wenn sie nicht inzwischen in Höhe dieser Abgabe eine 3 %ige öffentliche Anleihe mit zehnjähriger Laufzeit gezeichnet hatten. Diese Zwangsanleihe erbrachte für das Jahr 1948 nicht weniger als 106 Mrd. Franken (157); in Form der Steuer wurden nur knapp 10 % erhoben (158).

Es unterliegt keinem Zweifel, daß diese geradezu periodisch auftretenden Sondersteuern, welche Gewinn und Vermögen der Industrie- und Handelsbetriebe teils ausschließlich teils in hervorragendem Maße zum Gegenstand hatten, die fiskalische Belastung der Unternehmungen fühlbar erhöhten.

Setzt man die laufende Belastung der Wirtschaftsbetriebe durch die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne (unter Nichtberücksichtigung der außerordentlichen, nur zeitweise bestehenden Belastung durch die Sondersteuern) ins Verhältnis zur Geldentwertung, d. h. zur Entwicklung des allgemeinen Preisauftriebs, dann geht daraus sehr deutlich hervor, daß die Zunahme der steuerlichen Gewinnbelastung nicht nur nomineller, durch die Frankenentwertung bedingter Natur war, sondern wesentlich substanzieller Natur: Der Index des Jahresaufkommens der Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne stieg von 1938 bis 1950 auf das nahezu Siebzigfache, während der Index der Großhandelspreise während des gleichen Zeitraumes lediglich auf das nahezu Zwanzigfache seiner Höhe von 1938 anstieg. Die reale Bedeutung dieser verhältnismäßigen Entwicklung von Steuer und Geldentwertung wird durch die Tatsache voll verdeutlicht, daß sich der wertmäßige Produktionsindex im Zeitraum von 1938 bis 1950 nur auf das nahezu Fünfundzwanzigfache, der mengenmäßige Produktionsindex nur auf das nahezu Eineinhalbfache erhöhten: Aus der (bei Berücksichtigung des Inflationseffektes bestehenbleibenden) Verdreifachung des Gewinnsteueraufkommens bei einer Steigerung der Gesamtproduktion um lediglich 50 % resultiert eine fühlbare Zunahme der effektiven Belastung der Wirtschaftsbetriebe in ihrer Gesamtheit durch die Gewinnbesteuerung.

c3) Die Korrekturbedürftigkeit des steuerlichen Gewinnbegriffes

Das Ausmaß der gewinnsteuerlichen Belastung ist nicht allein durch Anzahl und Tariffhöhe der am Gewinn partizipierenden Steuern bestimmt, sondern ganz wesentlich auch durch die Art des steuerlichen Gewinnbegriffes.

Nach Artikel 38 des Code général des Impôts "ist der steuerpflichtige Gewinn gebildet durch die Differenz zwischen dem Reinvermögen am Ende und dem Reinvermögen zu Beginn des Besteuerungszeitraumes, vermindert um die Ein-

lagen und vermehrt um die Entnahmen des Unternehmers oder der Gesellschafter. Das Reinvermögen wird gebildet aus dem Überschuß der Aktiva über die Gesamtheit der Schulden, der Abschreibungen und der berechtigten Rückstellungen." (159)

Diese Definition des steuerpflichtigen Gewinns umgreift alle während des Besteuerungszeitraumes erzielten Gewinne ohne Rücksicht auf ihre Verursachung (laufende oder außerordentliche Gewinne) und ihren Charakter (realer oder nominaler Vermögenszuwachs): "Außer dem Gewinn aus der laufenden Geschäftstätigkeit werden somit die Mehrwerte aller Bestandteile des Vermögens besteuert, selbst wenn sie durch den Einfluß der Geldentwertung verursacht sind." (160) Das infolge der andauernden Inflation ständige Auftreten nomineller Mehrwerte im Rahmen des steuerlichen Gewinnes veranlaßte den französischen Gesetzgeber seit 1939 - angesichts der erheblichen Verschärfung der den Gewinn treffenden Steuerlast - zu einer Reihe von Maßnahmen mit dem Ziel, die nominellen Mehrwerte bei typischen Anlässen ihres gehäuften oder wiederkehrenden Auftretens von der Besteuerung zu entlasten. Einen hervorragenden Platz nahmen hierunter diejenigen Maßnahmen ein, welche die steuerliche Begünstigung der beim Vorratsvermögen - infolge Umsatzes bei fortschreitendem Preisanstieg - auftretenden Mehrwerte zum Gegenstand hatten: "Wenn ... die monetären Störungen von einem Regime der fiskalischen Überbelastung begleitet sind, wie dies im allgemeinen der Fall ist, und wenn der Tarif der gewerblichen Steuern eine Höhe erreicht, daß der dem Unternehmer verbleibende Gewinn nicht mehr die vollständige Erneuerung des Vorratsbestandes erlaubt, dann werden Maßnahmen zur Steuererleichterung zu einer elementaren Notwendigkeit." (161)

B. Die steuerrechtlichen Maßnahmen zur Begünstigung der Vorratsvermögenserhaltung in Frankreich

In dem vorausgehenden Abschnitt wurde versucht, die Problematik der Erhaltung des Vorratsvermögens in Perioden der Inflation und der steuerlichen Überbelastung - auf dem Hintergrund der wirtschaftlichen, monetären und fiskalischen Entwicklung Frankreichs während der beiden letzten Jahrzehnte - möglichst umfassend darzustellen.

Von dieser Basis aus können nunmehr die vom französischen Gesetzgeber während dieses Zeitraumes getroffenen Maßnahmen zur steuerlichen Erleichterung der Erhaltung des Vorratsvermögens einer genauen Darstellung und Betrachtung

unterzogen werden. Da die entscheidenden Entwicklungszüge in monetärer, preislicher und fiskalischer Hinsicht bereits vorweggenommen sind, kann bei dieser Behandlung der steuerrechtlichen Erhaltungsmaßnahmen auf die chronologische Darstellung zugunsten einer systematischen Darstellung verzichtet werden, welche die provisorischen Maßnahmen von partiellem und zeitlich begrenztem Charakter den gesetzlichen Lösungen von generellem und permanentem Charakter gegenüberstellt.

I. Provisorische Maßnahmen zur steuerlich erleichterten Erhaltung des Vorratsvermögens

Während der Nachkriegsinflation des Franken hat die französische Steuergesetzgebung für den Zeitraum 1948 bis 1950 dreimal hintereinander Maßnahmen zur steuerlichen Begünstigung der Vorratsvermögenserhaltung ergriffen, welche in Art und Umfang jeweils verschieden den Charakter zeitlicher Begrenztheit gemeinsam hatten.

1. Steuererleichterung für im Vorratsvermögen investierte Gewinne (1948)

Mit dem Gesetz No 48-809 (162) vom 13. 5. 1948 traf der französische Gesetzgeber - nach bereits über vierjähriger Dauer der Nachkriegsinflation - die erste steuerliche Vergünstigungsmaßnahme für das Vorratsvermögen in der Nachkriegszeit. Dieses Gesetz verfolgte den Zweck, die Belastung des Gewinnes durch die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne im Hinblick auf die Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens bei einer bestimmten Kategorie von Wirtschaftsbetrieben für den Besteuerungszeitraum 1948 zu verringern; diese Maßnahme hatte somit partiellen und zeitlich begrenzten Charakter.

a) Die begünstigten Wirtschaftsbetriebe

Als begünstigt galten nach Artikel 6 des obigen Gesetzes die Unternehmungen, deren Betriebszweck die Fabrikation oder der Verkauf nach Umwandlung von Rohstoffen, Produkten oder Waren (Bearbeitung oder Verarbeitung) war. Solche Unternehmungen konnten, auch wenn sie nicht nach ihrem buchmäßigen Gewinn sondern nach Richtsätzen besteuert wurden, die Vergünstigung beanspruchen, insoweit sie für das in Betracht kommende Geschäftsjahr 1947 ein Eröffnungs- und ein Schlußinventar ihres Vorratsvermögens vorlegen konnten.

b) Der steuerbegünstigte Gewinnbetrag

Steuerbegünstigt wurde der Teil des Gewinnes, welcher in den für die Betriebs-tätigkeit notwendigen Vorräten investiert war. Dieser Teil war im Prinzip gleich

der Differenz zwischen dem Wert des Vorratsvermögens am Schluß und am Anfang des innerhalb 1947 abgeschlossenen Geschäftsjahres.

c) Die Begrenzung des steuerbegünstigten Gewinnbetrages

Dem solcherart definierten Gewinnbetrag wurde jedoch eine doppelte Begrenzung nach oben gesetzt:

(1) Wirtschaftliche Begrenzung: Der steuerbegünstigte Gewinnbetrag durfte nicht den (durch den Zunahmekoeffizienten des Großhandelsindex innerhalb des Geschäftsjahres 1947 angezeigten) Wertzuwachs des am Schluß des Geschäftsjahres 1946 vorhandenen Vorratsvermögens übersteigen, d.h. die Steuerbegünstigung sollte lediglich dem bereits vorhanden gewesenen (notwendigen) Vorratsbestand gelten, nicht aber einer innerhalb 1947 erfolgten Bestandserhöhung (evtl. spekulativen Charakters).

(2) Fiskalische Begrenzung: Der steuerbegünstigte Gewinnbetrag durfte die Hälfte des steuerpflichtigen Gewinnes des Geschäftsjahres 1947 nicht übersteigen; diese an sich willkürliche Begrenzung entsprang der Sorge um eine allzu drastische Verminderung des Aufkommens aus der Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne.

d) Die gewährte Steuervergünstigung

Für den solcherart definierten und begrenzten Gewinnbetrag wurde der Satz der für den Besteuerungszeitraum 1948 geschuldeten Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne auf die Hälfte reduziert. Der einheitliche Satz dieser Steuer betrug im Jahre 1948 24 %. Artikel 5 des obigen Gesetzes erhöhte ihn jedoch für die von der Steuervergünstigung Gebrauch machenden Unternehmungen auf 28 %, so daß sich für den begünstigten Gewinnbetrag eine Reduzierung auf 14 % ergab, während der Gewinnrest zu dem (erhöhten) Satz von 28 % zu versteuern war. Dieser fiskalische Kunstgriff hatte zur Folge, daß die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung auf den im Vorratsvermögen investierten Gewinn nicht in jedem Falle der Vollversteuerung des Gewinnes zum Normalsatz von 24 % vorzuziehen war. "Praktisch hatten die Unternehmungen, für die der zum verringerten Satz (14 %) zu versteuernde Gewinnanteil $\frac{2}{7}$ ihres steuerpflichtigen Gewinns nicht überstieg, Interesse, auf die Inanspruchnahme des Artikels 6 des Gesetzes vom 13. 5. 1948 zu verzichten und an der Besteuerung zum einheitlichen Satz von 24 % festzuhalten." (163)

e) Steuerverminderung oder Steueraufschub

Die solcherart im Besteuerungszeitraum 1948 gewährte Steuererleichterung konnte sowohl den Charakter einer echten Steuerverminderung als auch eines zeitlich begrenzten Steueraufschubs annehmen, je nachdem die begünstigten

Gewinne im Vorratsvermögen nachhaltig investiert waren oder nicht. Als Kriterium der Nachhaltigkeit wurde vom Gesetzgeber der Stand des Vorratsvermögens am Ende des Geschäftsjahres 1952 betrachtet: In dem Maße, als der Wert des Vorratsvermögens am Geschäftsjahrende 1952 niedriger war, als der Wert des Vorratsvermögens vom Geschäftsjahrende 1946 vermehrt um seinen (durch den Zunahmekoeffizienten des Großhandelsindex zwischen 1946 und 1952 angezeigten) Wertzuwachs bis 1952, wurde die im Besteuerungszeitraum 1948 nachgelassene Steuer in 1953 nacherhoben, das hieß praktisch:

- (1) War der Wert des Schlußbestandes 1952 gleich oder höher als der Wert des Schlußbestandes 1946 einschließlich hausebedingtem Wertzuwachs bis 1952, dann wurde die 1948 gewährte Steuererleichterung endgültig;
- (2) War der Wert des Schlußbestandes 1952 um den steuerbegünstigten Gewinnbetrag (oder darüber hinaus) geringer als der Wert des Schlußbestandes 1946 einschließlich hausebedingtem Wertzuwachs bis 1952, dann wurde die 1948 nachgelassene Steuer in 1953 vollständig nacherhoben;
- (3) War der Wert des Schlußbestandes 1952 um einen Teil des steuerbegünstigten Gewinnbetrages niedriger als der Wert des Schlußbestandes 1946 einschließlich hausebedingtem Wertzuwachs bis 1952, dann wurde die in 1948 nachgelassene Steuer in 1953 teilweise nacherhoben im Verhältnis des vergleichweisen Minderbetrages zum Total des steuerbegünstigten Gewinnbetrages.

f) Beurteilung

Angesichts eines Anstiegs des Index der Großhandelspreise von 648 auf 989 zwischen den beiden Jahren 1946 und 1947 mußte jede gesetzliche Maßnahme verdienstvoll erscheinen, welche eine steuerliche Erleichterung der Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens bezweckte. Wenn auch jede fiskalische Vergünstigungsmaßnahme auf Grund des übergeordneten Interesses der Sicherung des Steueraufkommens den Keim des Widerspruches bzw. des Kompromisses in sich trägt, so kann trotzdem nicht darauf verzichtet werden, sie auf ihre wirtschaftliche Begründetheit und Tragfähigkeit hin zu untersuchen.

Aus dieser Sicht ist zu dem Gesetz vom 13. 5. 1948 insbesondere zu bemerken:

- (1) Die Beschränkung der Steuervergünstigung auf Industriebetriebe erscheint nicht gerechtfertigt, weil das Problem der Bindung des nominellen Wertzuwachses im Vorratsvermögen mit gleicher Dringlichkeit auch für Handelsbetriebe Geltung hat.
- (2) Die Erklärung des Schlußbestandes von Geschäftsjahr 1946 zum notwendigen Vorratsbestand ist grundsätzlich unbefriedigend, weil eine "simplification terrible" darstellend; in der fiskalischen Praxis hatte diese Unterstellung allerdings die Einheitlichkeit und die leichte Kontrollierbarkeit für sich.
- (3) Die wirtschaftliche Begrenzung des steuerbegünstigten Gewinnbetrages traf

den Kern des Problems. Sie arbeitete den (mittels Großhandelsindex festzustellenden) nominellen Wertzuwachs des bereits bestehenden Vorratsvermögens als den steuerlich schutzwürdigen Gewinnbestandteil heraus. Die fiskalische Begrenzung des steuerbegünstigten Gewinns wie auch die Manipulation mit dem Steuersatz entsprangen hingegen nur der Besorgnis vor einer allzu spürbaren Minderung des Gewinnsteueraufkommens.

(4) Die gewährte Steuervergünstigung muß als ungenügend erachtet werden, denn der Scheingewinn wurde nicht vollständig steuerbefreit, wie es für die Erhaltung des notwendigen Vorratsbestandes unbedingt erstrebenswert gewesen wäre.

(5) Das Prinzip der bedingten Steuerverminderung, welches den endgültigen Steuernachlaß oder die zeitliche Steuernachholung von der Nachhaltigkeit der Investition des steuerbegünstigten Gewinnes im Vorratsvermögen abhängig machte, kann bejaht werden, weil der Gewinn stets nur insoweit steuerlich schutzwürdig ist, als er für die Finanzierung der Bestände benötigt wird, d.h. indisponibel ist.

Insgesamt betrachtet ist diese erste steuerliche Vergünstigungsmaßnahme nach dem Kriege dadurch gekennzeichnet, daß das fiskalische Zweckdenken über konstruktive Ansätze zur Lösung des Problems der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des Vorratsvermögens bei Inflation dominierte. Das Gesetz vom 13.5.1948 verschaffte den Industriebetrieben im Hinblick auf das Vorratsvermögen Steuererleichterung "... unter Berechnungsmodalitäten, welche einmal nur eine entfernte Beziehung zum Grunde des Problems haben, und zum anderen nur ein unmittelbares und ganz bestimmtes fiskalisches Ziel verfolgen: Die Steuereingänge in die Kassen des Fiskus so wenig als nur möglich zu vermindern ..." (164).

2. Die steuerbegünstigten Rücklagen für die Auffüllung der Lagerbestände (1949)

Die Fortdauer der allgemeinen Preishausse während der Jahre 1948 und 1949 haben den französischen Gesetzgeber dazu veranlaßt, für den Besteuerungszeitraum 1949 erneut Maßnahmen zur Steuerbegünstigung der Vorratserhaltung zu treffen. Die zu diesem Zweck erlassenen Dekrete eröffneten die Möglichkeit, eine - in Abhängigkeit von der Entwicklung des Vorratsvermögens während des Geschäftsjahres bemessene Rücklage zu bilden, welche zu einem Teil von der Gewinnbesteuerung des betreffenden Besteuerungszeitraumes befreit war. (Die Bildung dieser steuerbegünstigten Rücklage, der sog. "dotation pour approvisionnements techniques", wurde sowohl für das Geschäftsjahr 1948 als auch für das Geschäftsjahr 1949 gewährt, welche aber infolge der Reform der zeitlichen Steuerveranlagung den einen Besteuerungszeitraum 1949 betrafen.)

- a) Die "dotation pour approvisionnements techniques" für Geschäftsjahr 1948
 (Dekret No 48-1986 (165) vom 9.12.1948 und
 Dekret No 49- 367 (166) vom 17. 3. 1949)

a1) Die begünstigten Unternehmungen

Zur Bildung der "dotation" berechtigt waren sowohl Industriebetriebe als auch (bei Vorhandensein einer bestimmten Mindestumschlagsdauer) Handelsbetriebe; Dienstleistungsbetriebe (insbesondere Transport- und Reparaturbetriebe) waren den letzteren gleichgestellt (167). Insoweit solche Unternehmungen nach Richtsätzen besteuert wurden, sie keine ordentliche kaufmännische Buchführung hatten, konnten sie diese steuerliche Vergünstigung nicht beanspruchen, weil die "dotation" zu Lasten des Betriebsergebniskontos zu bilden und in der Bilanz auszuweisen war.

a2) Die Bemessung der "dotation" bei Industriebetrieben

Die Höhe der "dotation" war doppelt begrenzt: Sie durfte weder die Differenz zwischen dem Wert des Vorratsvermögens in Abschluß- und Eröffnungsinventar des Geschäftsjahres 1948 noch die Hälfte des Vorratsvermögenswertes am Schluß des Geschäftsjahres 1948 übersteigen.

a3) Die Bemessung der "dotation" bei Handelsbetrieben

Für die Handelsbetriebe erfuhr der obige Höchstbetrag der "dotation" eine zusätzliche Einschränkung in Funktion der Lagerumschlagsdauer. Diese Einschränkung betrug bei einer Lagerumschlagsdauer von

6 Monaten und mehr	= 0 %	des Höchstbetrages.
3 Monaten bis 6 Monaten	= 25 %	
2 Monaten bis 3 Monaten	= 50 %	
1 Monat bis 2 Monaten	= 75 %	

War die Lagerumschlagsdauer geringer als 1 Monat, so konnte eine "dotation" nicht gebildet werden.

Die Lagerumschlagsdauer wurde einheitlich wie folge berechnet:

$$\text{Anzahl der Monate des Geschäftsjahres 1948} : \frac{\text{Umsatz Geschäftsjahr 1948 zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten}}{\text{Wert Eröffnungsinventar} + \text{Wert Abschlußinventar}} \cdot 2$$

a4) Die Steuerbegünstigung der "dotation"

Laut ursprünglicher Regelung (Dekret vom 9.12.1948, Art. 280, 2) sollte die "dotation" zur Hälfte den Gewinnsteuern des Besteuerungszeitraumes 1949

unterworfen werden. Aus Rücksicht auf das Steueraufkommen wurde jedoch (durch Gesetz vom 31.12.1948) der steuerpflichtige Teil auf $\frac{5}{8}$ des Betrages der "dotation" heraufgesetzt, d. h. der steuerbefreite Teil wurde von $\frac{1}{2}$ auf $\frac{3}{8}$ des Betrages der "dotation" reduziert.

b) Die "dotation pour approvisionnements techniques" für Geschäftsjahr 1949 (Dekret No 50-1261 (168) vom 6.10.1950)

b1) Die Gleichstellung von Industrie- und Handelsbetrieben

Im Gegensatz zur Regelung für das Geschäftsjahr 1948 trat insofern eine Vereinheitlichung ein, als auch bezüglich der Industriebetriebe eine Mindestumschlagsdauer von 1 Monat als Voraussetzung und die Dauer des Lagerumschlages als Einschränkungsfaktor des zulässigen Höchstbetrages für die Bildung der steuerbegünstigten "dotation" Geltung erlangten.

b2) Die veränderte Bemessung der "dotation"

Wie bei der Regelung für das Geschäftsjahr 1948 wurde der "dotation" 1949 ein doppeltes Limit gesetzt:

Während die erste Begrenzung entsprechend in der Differenz zwischen den Werten des Vorratsvermögens in Abschluß- und Eröffnungsinventar des Geschäftsjahres 1949 bestand, wurde die zweite Begrenzung nunmehr gebildet durch die Differenz zwischen dem um 15 % verminderten Wert des Vorratsschlußbestandes des Geschäftsjahres 1949 einerseits und der Ziffer, welche durch Anwendung des Verhältnisses der Durchschnittsindizes der industriellen Großhandelspreise während der normalen Lagerumschlagsdauer vor Beginn und vor Ende des Geschäftsjahres 1949 auf den unverminderten Wert des Vorratsschlußbestandes des Geschäftsjahres 1949 ermittelt wurde, andererseits.

Der solcherart begrenzte Höchstbetrag der "dotation" erfuhr sowohl für die Industrie- als auch die Handelsbetriebe - bei einer Lagerumschlagsdauer unter 6 Monaten - eine prozentuale Einschränkung in Funktion der Lagerumschlagsdauer ganz entsprechend der Abstufung, welche die Regelung für das Geschäftsjahr 1948 lediglich den Handelsbetrieben auferlegt hatte.

b3) Die Steuerbegünstigung der "dotation"

Die am Geschäftsjahrende 1949 gebildete "dotation" wurde wie jene vom Geschäftsjahrende 1948 nur zu $\frac{5}{8}$ ihres Betrages den ordentlichen Gewinnsteuern (Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne bzw. Körperschaftsteuer) unterworfen. Sie blieb außerdem vollständig befreit von der durch Gesetz No 50-135 vom 31.1.1950 eingeführten 10 %igen Steuer auf die nicht ausgeschütteten Gewinne.

c) Die bedingte Nachversteuerung der "dotations" der Geschäftsjahre 1948 und 1949

Die den "dotations" gewährte teilweise Steuerfreiheit war nur bedingt endgültiger Natur. Insbesondere zwei Ursachen waren zu unterscheiden, welche die vollständige oder die partielle Nacherhebung der im Besteuerungszeitraum 1949 auf die "dotations" nicht erhobenen Steuern bewirkten.

c1) Die sofortige Nachversteuerung bei Auflösung der "dotation"

Wurden die "dotations" der Geschäftsjahre 1948 und 1949 vor dem 1.1.1954 bzw. 1.1.1955 aufgelöst, sei es zum Zwecke der Ausschüttung, der Kapitaleinziehung oder zu einem anderen Zwecke, dann wurde die im Besteuerungszeitraum ihrer Bildung von ihnen nicht erhobene Gewinnsteuer (auf 3/8 ihres ausmachenden Betrages) sofort nacherhoben. Bei nur teilweiser Auflösung beschränkte sich die Nachversteuerung anteilig auf den der "dotation" entnommenen Betrag.

c2) Die Nachversteuerung bei Rückgang des Vorratsvermögens

Die "dotations" mußten im Besteuerungszeitraum 1953 bzw. 1954 nachversteuert werden, wenn das Vorratsvermögen vom Geschäftsjahre 1953 bzw. 1954 gegenüber dem vom Geschäftsjahre 1948 bzw. 1949 quantitativ zurückgegangen war.

Das Kriterium der Nachversteuerung war:

(1) Für die "dotation" des Geschäftsjahres 1948 die Gegenüberstellung des Wertes des Vorratsschlußbestandes von 1953 und des Wertes des Vorratsschlußbestandes von 1948 multipliziert mit dem Verhältnis der industriellen Großhandelsindizes von 1953 und 1948.

(2) Für die "dotation" des Geschäftsjahres 1949 die Gegenüberstellung der entsprechenden Werte von 1954 und 1949, wobei jedoch der letztere nicht durch Multiplikation mit dem Verhältnis der Jahresindizes von 1954 und 1949 ermittelt wurde, sondern präziser durch Multiplikation des Wertes des Vorratsschlußbestandes von 1949 mit dem Verhältnis der für die normale Lagerumschlagsdauer vor Geschäftsjahre 1954 und Geschäftsjahre 1949 errechneten Durchschnittsindizes der industriellen Großhandelspreise.

Insofern und in dem Ausmaße, als der Wert des Vorratsvermögens am Geschäftsjahre 1953 bzw. 1954 geringer war als der berichtigte (d. h. in die Kaufkraft des Franken von 1953 bzw. 1954 umgerechnete) Wert des Vorratsvermögens vom Geschäftsjahre 1948 bzw. 1949, mußte der ursprünglich unversteuert gebliebene Betrag der "dotation" im Besteuerungszeitraum 1953 bzw. 1954 anteilig nachversteuert werden.

d) Beurteilung

Im Anschluß an die kurze Skizzierung der "dotations pour approvisionnements techniques" stellt sich wiederum die Frage, inwieweit diese fiskalische Vergünstigungsmaßnahme dem Problem der Vorratserhaltung bei Inflation gerecht zu werden vermochte.

d1) Der widersprüchliche Charakter der "dotations"

Den Äußerungen der Steuerverwaltung zufolge "... erschien es angebracht, zwecks Erleichterung der Liquiditätsanspannung provisorisch die fiskalische Belastung der solcherart reinvestierten Gewinne zu vermindern ..." (169). Danach wurde den "dotations" an sich der Charakter von steuerbegünstigten Rücklagen zugesprochen. Um so erstaunlicher erscheint die Tatsache, daß die Bildung der "dotations" zu Lasten des Betriebsergebniskontos erfolgen sollte, d. h. grundsätzlich gewinnunabhängig. Konnten die "dotations" somit - wie Rückstellungen - auch bei Verlust oder unter Verursachung von Verlust gebildet werden, so mußten sie dennoch auch in diesem Falle im Jahre ihrer Bildung zu 5/8 ihres Betrages der Besteuerung unterworfen werden (170), sie hatten dann im Zeitpunkt ihrer Bildung den geradezu widersprüchlichen Charakter von steuerbegünstigten Rückstellungen! Daß die Bildung der "dotations" auch unter Verlustumständen zugelassen wurde, erklärt sich zugleich aus dem Augenblicks- als auch dem Billigkeitscharakter dieser steuerlichen Maßnahme: Da ihre Gewährung nur von einem zum anderen Jahr feststand, sollten auch jene Untemehmungen in ihren Genuß kommen, welche im Jahre der Geltung mit Verlust abschlossen bzw. die "dotation" nur unter Verlustabschluß zu bilden imstande waren. Der durch die "dotation" verursachte Verlust war 5 Jahre lang steuerlich abzugsfähig. Es erscheint im Falle des Verlustabschlusses allerdings fraglich, ob die zusätzliche finanzielle Belastung auf Grund der Sofortversteuerung von 5/8 des Betrages der "dotation" durch die Aussicht auf die Steuerbefreiung zukünftiger Gewinne in Höhe von 3/8 besagter "dotation" aufgewogen wurde.

d2) Die Bemessungskriterien der "dotation"

Wie in den Vergünstigungsbestimmungen für den Besteuerungszeitraum 1948 (Gesetz vom 13.5.1948) wurde auch bei den "dotations" für den Besteuerungszeitraum 1949 als allgemeines Kriterium der in den Vorräten gebundenen Gewinne die Wertdifferenz der Bestände von Abschluß und Beginn des Geschäftsjahres herangezogen. Während aber die Bestimmung für den Besteuerungszeitraum 1948 diese Wertdifferenz nur insoweit steuerlich begünstigte, als in ihr der inflationsbedingte Wertzuwachs des Anfangsbestandes sich ausdrückte, gingen die "dotations" umgekehrt vom Endbestand aus: Hier war das zweite

Kriterium - für das Geschäftsjahr 1948 - die Hälfte des Wertes des Endbestandes angesichts einer durchschnittlichen Verdoppelung der Preise innerhalb dieses Jahres, und für das Geschäftsjahr 1949 der mittels Großhandelsindex festgestellte Jahreszuwachs des Wertes des Endbestandes abzüglich eines Selbstbehaltes von 15 % des Jahresendwertes 1949.

Auch im Falle der Vergünstigungsbestimmungen für den Besteuerungszeitraum 1949 zielte demnach der Fiskus auf eine steuerliche Entlastung lediglich des monetär bedingten Wertzuwachses ab. Die Anknüpfung an den Endbestand der Geschäftsjahre 1948 und 1949 barg allerdings die Gefahr in sich, daß auch spekulative Bestände in den Genuß der Vergünstigungen gelangen konnten; andererseits war das Ausgehen vom Endbestand solchen Unternehmungen günstig, welche innerhalb dieser Geschäftsjahre 1948 bzw. 1949 eine nachhaltige Ausdehnung ihrer Geschäftstätigkeit und damit ihres notwendigen Vorratsvermögens zu verzeichnen hatten.

Das zusätzliche Kriterium in Form der normalen Lagerumschlagsdauer erscheint unbegründet in dem Falle, wo das erste Limit (Wertdifferenz Endbestand zu Anfangsbestand) zum Zuge kam, weil der durch die Lagerumschlagsdauer bedingte mehr oder minder große Abstand zwischen Bilanzwert und Zeitwert am Geschäftsjahrende sowohl im Anfangs- als auch Schlußwert des Vorratsvermögens sich auswirkt und infolgedessen der Wertzuwachs des Vorratsvermögens in Höhe der Differenz von Schlußwert und Anfangswert des Geschäftsjahres keinem Einfluß durch die Lagerumschlagsdauer ausgesetzt ist.

Die Anwendung der Lagerumschlagsdauer als zusätzliches Kriterium erscheint im Prinzip nur dort begründet, wo für Geschäftsjahr 1948 das zweite Limit (Hälfte des Schlußbestandswertes) zum Zuge kam, weil hier nämlich die einseitige Orientierung am Schlußbestandswert, der infolge des stetigen Preisauftriebes für Betriebe mit raschem Lagerumschlag vergleichsweise höher lag als für solche mit langsamem Lagerumschlag, zu einer Benachteiligung der letzteren führen mußte, wenn nicht die Lagerumschlagsdauer als zusätzliches Korrektiv hinzutrat.

d3) Das Ausmaß der Steuerbegünstigung der "dotations"

Die "dotations" waren zu $\frac{3}{8}$ ihres ausmachenden Betrages steuerbefreit. Inwieweit diese partielle Steuerbefreiung der "dotations" eine fühlbare steuerliche Entlastung der im notwendigen Vorratsvermögen reinvestierten Gewinne darstellte, ist wegen der Kompliziertheit der Bemessung der "dotations" auf Anhieb schwer zu bestimmen.

Ein den Richtlinien der Steuerverwaltung entnommenes Zahlenbeispiel vermag die Beantwortung dieser Frage in etwa zu erleichtern: Eine Unternehmung, deren normale Lagerumschlagsdauer gleich 7 Monate 12 Tage ist und deren erstes im

Jahre 1949 abgeschlossenes Geschäftsjahr vom 1. 7. 1948 bis zum 30. 6. 1949 ging. Der Wert des Vorratsvermögens am Schluß und Anfang des Geschäftsjahres belief sich auf 20 bzw. 12 Mio. Franken.

Limit I der "dotation":

$$\begin{array}{rcll} \text{Wert Schlußbestand} & ./ & \text{Wert Anfangsbestand} & \\ 20.000.000 & ./ & 12.000.000 & = 8.000.000 \end{array}$$

Limit II der "dotation":

$$\begin{array}{l} \text{Wert Schlußbestand} \\ \text{vermindert um 15 \% } ./ \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Wert Schlußbestand} \\ \text{multipliziert mit} \\ \text{Summe Indizes Dez. 1947 bis Juni 1948} \\ \text{dividiert durch} \\ \text{Summe Indizes Dez. 1948 bis Juni 1949} \end{array}$$

$$(20 \text{ Mio. } ./ 20 \text{ Mio. } \times \frac{15}{100}) ./ 20 \text{ Mio. } \times \frac{10.215}{14.816} = 3.210.900$$

Die "dotation" kann also in diesem Falle 3.210.900 Franken (Limit II) nicht übersteigen (172).

Wird der Anfangsbestand dem notwendigen Vorratsbestand gleichgesetzt - wie es bekanntlich die erste Vergünstigungsmaßnahme (Gesetz vom 13. 5. 1948) tat - dann macht die Erhaltung dieses Bestandes (aus Eigenmitteln) die Reinvestition von Gewinn in Höhe des Nominalwertzuwachses erforderlich. Unter Berücksichtigung der normalen Lagerumschlagsdauer (7 Monate 12 Tage) beträgt derselbe:

$$\begin{array}{l} \text{Wert Anfangsbestand} \\ \text{multipliziert mit} \\ \text{Summe Indizes Dez. 1948 bis Juni 1949 } ./ \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Wert Anfangsbestand} \\ \text{dividiert durch} \\ \text{Summe Indizes Dez. 1947 bis Juni 1948} \end{array}$$

$$12 \text{ Mio. } \times \frac{14.816}{10.215} ./ 12 \text{ Mio. } = 5.400.000$$

D. h. eine steuerlich ungeschmälerter Erhaltung des Anfangsbestandes würde die Steuerbefreiung von 5.400.000 Franken Gewinn verlangen. Auf Grund der Vergünstigungsmaßnahme für den Besteuerungszeitraum 1949 wurden aber lediglich 1.204.090 Franken (3/8 der höchstzulässigen "dotation" von 3.210.900 Franken) Gewinn steuerbefreit.

Aus dieser Gegenüberstellung läßt sich unschwer erkennen, daß die Einstellung der "dotation" in die Schlußbilanz der Geschäftsjahre 1948 und 1949 nicht die steuerlich ungeschmälerter Erhaltung, sondern lediglich eine gewisse steuerliche

Entlastung des in den Vorräten reinvestierten Gewinnes gewährleistete: "Die Bildung der dotations aux approvisionnements techniques zu Lasten des Betriebsergebnisses korrigiert in dieser Höhe die Fiktivität des Gewinnes, ergibt aber offensichtlich kein richtiges Resultat." (172)

Die offizielle Zweckbestimmung der "dotations", ihre partielle Sofortversteuerung sowie ihre von der Steuerverwaltung gleichfalls gutgeheißenene Bildung zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos (173) in der Praxis, berechtigen dazu, die "dotations" als steuerbegünstigte Rücklagen anzusprechen. Die Art ihrer Bemessung sowie das Ausmaß der ihnen gewährten Steuervergünstigung gaben Anlaß zu folgender Kennzeichnung: "Die steuerbegünstigte Bevorratung ist so, wie das Dekret von 1948 sie vorsieht, eine rein fiskalische Maßnahme ohne jede wirtschaftliche, finanzielle oder buchführungsmäßige Bedeutung, die nicht die Lösung des Problems der Behandlung der Vorräte erbringt." (174)

3. Steuerwirksamer Abschlag auf den Vorratsvermögenswert (1950)

Auf Grund der Fortdauer des Preisauftriebs auch im Jahre 1950 traf der Gesetzgeber für diesen Besteuerungszeitraum nochmals außerordentliche Maßnahmen, die "die steuerliche Belastung der Gewinne vermindern werden, welche während des Jahres 1950 bzw. des darin abschließenden Geschäftsjahres in den Vorräten investiert worden sind." (175)

Das Dekret No 51-308 (176) vom 8.3.1951 eröffnete sowohl Industrie- als auch Handelsbetrieben die Möglichkeit, auf ihren der steuerlichen Gewinnbemessung zugrunde zu legenden Vorratsvermögenswert direkt oder indirekt einen Abschlag vorzunehmen. Um den Einnahmeverlust an Gewinnsteuern zu begrenzen, erfaßte diese Vergünstigungsmaßnahme nicht die Gesamtheit der Vorratsgüter, sondern "... war beschränkt auf die Rohstoffe und Produkte, für welche der Vergleich der Durchschnittspreise des zweiten Halbjahres von 1949 und 1950 eine bedeutende Hausseentwicklung offenbar gemacht hat." (177)

a) Die Bestimmung des Abschlags auf den Vorratsvermögenswert

Die zur Vornahme eines Abschlags auf ihren Wert im Schlußinventar 1950 berechtigenden Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate wurden im Dekret vom 8.3.1951 enumerativ aufgeführt.

a1) Die generelle Bestimmung mittels Haussekoeffizienten

Der höchstzulässige Abschlag wurde für die Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate einheitlich bestimmt durch Anwendung partieller (auf Grund der Entwicklung der Großhandelspreise im Jahre 1950 offiziell festgesetzter) Haussekoeffizienten auf die Werte der Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate im Eröffnungsinventar bzw. Schlußinventar des Geschäftsjahres 1950.

Der maximale steuerwirksame Abschlag stellte sich auf die niedrigere der beiden Summen, welche durch die Produkte aus Wert laut Eröffnungsinventar und darauf bezogenen Haussekoeffizient einerseits und Wert laut Schlußinventar und darauf bezogenen (niedrigeren) Haussekoeffizient andererseits gebildet wurden.

a2) Die wahlweise Bestimmung mittels Inventurvergleichs

Der höchstzulässige Abschlag konnte für Rohstoffe wahlweise auch bestimmt werden durch Inbezugsetzung des eingetretenen Wertzuwachses zu den in Eröffnungsinventar bzw. Schlußinventar angezeigten Mengen des Rohstoffes.

Der maximale Abschlag stellte sich für den Rohstoff auf das Produkt aus der niedrigeren der beiden Mengen und der Differenz zwischen dem Preis des Rohstoffes laut Schlußinventar und dem um 10 % erhöhten Preis des Rohstoffes laut Eröffnungsinventar.

b) Die Begrenzung des Abschlags

Der mittels Haussekoeffizienten bzw. mittels Mengenvergleich errechnete Abschlag auf den Vorratsvermögenswert durfte in keinem Falle die Differenz zwischen den Werten des Gesamtvermögens (einschließlich der nichtabschlagsberechtigten Rohstoffe und Produkte) in Schluß- und Eröffnungsinventar des Geschäftsjahres 1950 übersteigen.

c) Die Vornahme des Abschlags

Der solcherart bestimmte und begrenzte Abschlag auf den Vorratsvermögenswert am Geschäftsjahrende 1950 konnte wahlweise vorgenommen werden:

- (1) Durch direkte Absetzung vom Schlußwert des Vorratsvermögens;
- (2) durch Bildung eines Korrekturpostens zum Vorratsvermögenswert in Höhe des Abschlags auf der Passivseite der Bilanz.

d) Die steuerliche Wirksamkeit des Abschlags

Der Gewinnbesteuerung in 1950 lag der um den Abschlag verminderte Vorratsvermögenswert zugrunde, d. h. der steuerpflichtige Gewinn des Geschäftsjahres 1950 war in Höhe des Abschlags steuerbefreit. Für die künftige Gewinnbesteuerung galt jedoch, daß - ungeachtet der Vornahme des Abschlags in Form der direkten Absetzung oder der Bildung des passiven Ausgleichspostens - die um den Abschlag verminderten Werte der Vorratsgüter der Bestimmung des Gewinnes der nachfolgenden Geschäftsjahre zugrunde zu legen waren.

e) Beurteilung

Zu dieser steuerlichen Vergünstigungsmaßnahme des Dekretes vom 8.3.1951 für den Besteuerungszeitraum 1950 - der dritten in unmittelbarer Aufeinanderfolge

und wiederum in abgeänderter Form - ist insbesondere zu bemerken:

(1) Nicht das Vorratsvermögen in seiner Gesamtheit wurde begünstigt, sondern lediglich enumerativ aufgeführte Rohstoffe und Produkte mit besonders starkem Preisauftrieb von 1949 auf 1950; damit ging der Fiskus erstmals davon ab, lediglich den monetär bedingten Wertzuwachs des Vorratsvermögens steuerlich zu begünstigen. Die Anwendung partieller Haussekoeffizienten für die einzelnen Stoffe bzw. Stoffgruppen bedeutete die Berücksichtigung auch der individuellen Preissteigerungen (Sachwertschwankungen), wenn auch, wie sich herausstellte, die anzuwendenden Koeffizienten die tatsächlichen Eigenbewegungen der Preise nur abgeschwächt widerspiegeln.

(2) Die Vergünstigung wurde nicht einseitig an die Wertbewegung des Anfangsbestandes (Bestimmungen für Besteuerungszeitraum 1948) oder des Endbestandes (Bestimmungen für Besteuerungszeitraum 1949) gebunden, sondern an den Wertzuwachs des jeweils kleineren der beiden Bestände; dadurch sollte erreicht werden, daß nur der nachhaltig investierte Gewinn begünstigt wurde, bzw. Spekulationsvorräte nicht unter die Vergünstigung fielen.

(3) Der steuerwirksame Abschlag auf das Vorratsvermögen konnte wahlweise als direkte Absetzung vom Wert des Vorratsendbestandes (*décote*) oder in Form der Bildung eines Korrektorpostens auf der Passivseite der Bilanz (*dotation*) vorgenommen werden. Die Anwendung der ersten Methode (*décote*) erscheint aber nur dann sinnvoll, wenn die Bezugsgröße des Abschlags auch tatsächlich der Endbestand war.

(4) Im Gegensatz zu den Maßnahmen der Vorjahre, welche den begünstigten Wertzuwachs stets nur teilweise steuerbefreiten, wurde in 1950 der steuerpflichtige Gewinn in Höhe des Abschlags gemindert, d. h. insoweit vollständige Steuerbefreiung des indisponiblen, im Vorratsvermögen gebundenen Gewinns für diesen Besteuerungszeitraum.

(5) Die Vergünstigungsbestimmung für 1950 sah vor, daß zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der nachfolgenden Geschäftsjahre, die um den Abschlag geminderten Werte der Rohstoffe und Produkte heranzuziehen sind, ungeachtet der Art der Vornahme des Abschlags in 1950 (*décote* oder *dotation*). "Daraus folgt, daß in dem die Regel bildenden Falle, wo die Lagerumschlagsdauer geringer als 12 Monate ist, der auf das Ergebnis des Geschäftsjahres 1950 vorgenommene Abschlag im Prinzip eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns des Geschäftsjahres 1951 um den gleichen Betrag nach sich ziehen wird." (178) Die Vergünstigungsbestimmung gemäß dem Dekret vom 8. 3. 1951 bezweckte demnach keine endgültige Steuerbefreiung, sondern lediglich einen Steueraufschub, und zwar in aller Regel einen solchen von einjähriger Dauer.

II. Permanente Maßnahmen zur steuerlich ungeschmälerten Erhaltung des Vorratsvermögens

Der französische Gesetzgeber hat innerhalb der letzten zwei Jahrzehnte - angesichts fortschreitender Inflation und wachsender Steuerbelastung - zweimal ein permanentes System zur steuerlich ungeschmälerten Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens geschaffen. Wenn diese beiden Systeme auch durch eine längere Zwischenperiode der völligen Karenz bzw. wechselnder Vergünstigungsmaßnahmen provisorischen Charakters voneinander getrennt waren, so weisen sie dennoch in den Prinzipien eine starke innere Verwandtschaft auf.

1. Die steuerfreie Rücklage für die Erneuerung des Vorratsvermögens (1941)

Zugleich mit dem Gesetz vom 30.1.1941 zur Einführung einer kriegszeitlichen Übergewinnsteuer hat die Vichy-Regierung das Dekret vom 30.1.1941 (179) erlassen, welches im Anschluß an das obige Gesetz:

- (1) den Ansatz des Vorratsvermögens beim Jahresabschluß einheitlichen Bewertungsregeln unterwarf, und
- (2) den gesetzlichen Rahmen für die Bildung von steuerfreien Rücklagen für die Erneuerung des Vorratsvermögens (sog. "provisions pour renouvellement des stocks") schuf.

Mit Einführung dieser "provisions" hat sich der französische Fiskus angesichts der seit mehreren Jahren fortschreitenden Preishausse und der außerordentlichen Zunahme der steuerlichen Belastung der Industrie- und Handelsgewinne dazu bereit gefunden, "... das Prinzip der Steuerbefreiung auch für die Gewinne zuzulassen, welche zur Finanzierung der Aufrechterhaltung oder der Wiederauffüllung der Vorräte benötigt werden." (180) Im Grunde entsprach das Dekret vom 30.1.1941 einer von weiten Kreisen der Industrie und des Handels seit Jahren erhobenen Forderung, die auf Grund der Preishausse tagtäglich lastender werdende Wiederbeschaffung der Bestände durch die gesetzlich geregelte Zulassung von steuerfreien Rücklagen zu erleichtern. (181)

a) Die Wesensmerkmale der "provisions pour renouvellement des stocks"

Die "provisions" gemäß Dekret vom 30.1.1941, welche von allen Industrie- und Handelsbetrieben mit Besteuerung nach dem buchmäßig ermittelten Gewinn gebildet werden konnten, waren durch vier Merkmale gekennzeichnet: Bezogenheit auf einen Ausgangswert, Gewinnabhängigkeit, Nachhaltigkeit und steuerliche Immunität.

a1) Die Bezogenheit auf einen Ausgangswert

Die "provision" korrigierte das Geschäftsjahresergebnis um den durch die Preis-

steigerungen bedingten Zuwachs eines Ausgangswertes; derselbe war der ursprüngliche Wert eines bestimmten Vorratsbestandes, dessen permanentes Vorhandensein im Betriebsvermögen der Unternehmung unterstellt wurde. "Die Steuerverwaltung, welche sich bislang geweigert hatte, dem Vorhandensein eines stock-outil Rechnung zu tragen, hat somit bezüglich seiner Anerkennung einen ersten Schritt getan." (182)

Das Dekret vom 30.1.1941 gestattete allerdings nicht die unveränderte Fortführung dieses ursprünglichen Wertes in den Bilanzen, sondern lediglich die Einstellung einer "provision" unter die Passiva in Höhe des Wertzuwachses jenes in seiner Größe konstant angenommenen Ausgangsbestandes (stock de départ) bei gleichzeitiger Bewertung des am Geschäftsjahrende jeweils effektiv vorhandenen Vorratsbestandes zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis.

a2) Die Gewinnabhängigkeit

Die "provision" konnte nur bei Vorhandensein von Gewinn gebildet werden. Denn die Steuergesetzgebung beabsichtigte mit der "provision" keine Reform der herkömmlichen Ergebnisrechnung im Hinblick auf den sich verändernden Geldwert, sondern verfolgte mit ihr lediglich den Zweck "... die Ansammlung von flüssigen Mitteln genügenden Ausmaßes für die Sicherung der Wiederbeschaffung des Vorratsbestandes zu erlauben. Um diesem Zweck zu entsprechen, ist es notwendig, daß sie (die "provision", Anm. d. Verf.) effektiv aus Gewinnen gespeist wird." (183)

a3) Die Nachhaltigkeit

Die Bildung der "provision" war keine einmalige, sondern eine permanente Einrichtung, d. h. ab Geschäftsjahr 1940 konnte jeweils am Geschäftsjahrende eine "provision" in Höhe des beim ursprünglichen Bestand (stock de départ) zwischenzeitlich eingetretenen Wertzuwachses gebildet werden. Insoweit in einem Geschäftsjahr die "provision" nur teilweise oder bei Verlustabschluß überhaupt nicht gebildet werden konnte, bestand Nachholmöglichkeit in den folgenden Geschäftsjahren.

a4) Die steuerliche Immunität

Die "provisions" waren von der ordentlichen und außerordentlichen Gewinnbesteuerung vollständig befreit, solange sie ihren Zweck erfüllten, "... provisorisch während der Lebensdauer der Unternehmung die Gewinne von der Besteuerung zu entlasten, deren Investierung im Vorratsvermögen die Erhaltung oder Wiederauffüllung des letzteren bedingt." (184) Sobald diese Zweckerfüllung nicht mehr gegeben war, mußten die "provisions" ganz bzw. teilweise in den steuerpflichtigen Gewinn einbezogen werden; das galt insbesondere:

(1) Bei Absinken der Preise unter den Preisstand des Ausgangswertes, auf wel-

chen die "provisions" bezogen waren.

(2) Bei vollständiger bzw. teilweiser Auflösung des Bilanzpostens der "provisions pour renouvellement des stocks" zum Zwecke der Gewinnausschüttung oder Kapitaleinbeziehung, weil in diesem Falle die provisorische Steuerbefreiung automatisch zur endgültigen geworden wäre, was vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war.

(3) Bei Veräußerung oder Liquidation der Unternehmung, weil "... sodann das Vorratsvermögen realisiert und der Unternehmer von der Sorge der Erneuerung befreit war." (185)

b) Die Bildungsweise der "provisions"

Das Dekret vom 30.1.1941 unterwarf die Bildung der "provisions" insbesondere hinsichtlich der Bestimmung des Ausgangsbestandes, auf dessen ursprünglichen Wert sie bezogen waren, sowie der Bestimmung des eingetretenen Wertzuwachses dieses Ausgangsbestandes genauen Vorschriften.

b1) Die Bestimmung eines tatsächlichen Inventurbestandes zum Ausgangsbestand (stock de départ)

Durch die Einführung des Begriffes des stock de départ, dessen Größe konstant angenommen wird, knüpfte das obige Dekret an den der Wirtschaft vertrauten Begriff des stock-outil oder des Normalbestandes an. Das Dekret gestattete jedoch nicht, diesen stock de départ als betriebstechnische Größe in Abhängigkeit von der normalen Ausstoß- bzw. Umsatzmenge und der normalen Umschlagsdauer einzelbetrieblich zu berechnen, sondern setzte einheitlich fest, daß als stock de départ derjenige der letzten Inventur vor dem 1.9.1939 zu gelten habe, d.h. die Unternehmungen mußten für die Bildung der "provisions" ihren Vorratsbestand vom letzten Geschäftsjahrschluß vor dem 1.9.1939 zugrunde legen, also eine tatsächliche, eine historische Größe. Dieser stock de départ - unter Aufhebung der bisherigen Bewertungsfreiheit einheitlich zum Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis (oder zum niedrigeren Tagespreis) bewertet - stellte den Vorratsvermögenswert dar, dessen Wertbewegung die ab Geschäftsjahr 1940 zu bildenden "provisions" steuerlich zu neutralisieren hatten.

Der Gesetzgeber hat diese Lösung gewählt, weil sie auf der Grundlage vorhandener buchmäßiger Unterlagen verhältnismäßig einfach zu kontrollieren war und zugleich dort, wo bislang beim Ansatz des Vorratsvermögens Unterbewertung geübt wurde, zur Aufdeckung stiller Reserven führte (welche ratenweise in den 5 Folgejahren der ordentlichen Gewinnsteuer unterworfen werden mußten); die Beziehung auf den einheitlich bewerteten Inventurbestand des letzten Abchlusses vor dem 1.9.1939 schaffte somit für alle Unternehmungen die gleiche

Ausgangsbasis bezüglich des Bemühens um eine steuerlich ungeschmälerte Erhaltung ihres Vorratsvermögens. Im Hinblick auf den jeweiligen stock-outil oder Normalbestand der einzelnen Wirtschaftsbetriebe "... ist die Art, in der dieser Bestand festgesetzt worden ist, notwendigerweise willkürlich, denn an dem maßgeblichen Stichtag besaß die Mehrzahl der Unternehmungen einen über ihre Bedürfnisse hinausgehenden Lagerbestand." (186)

b2) Die Ermittlung des Wertzuwachses des Ausgangsbestandes

Der durch die Preissteigerungen bedingte Wertzuwachs des stock de départ, dessen ergebnismäßige Neutralisierung Aufgabe der "provisions" war, wurde jeweils am Geschäftsjahrende auf Grund von Indizes ermittelt, welche jedes Jahr durch Erlaß des Finanzministers nach Konsultierung der zentralen Preisüberwachungsstelle festgesetzt wurden.

b21) Ermittlung anhand eines Generalindex

Für das erste Jahr der Bildung der "provisions" - 1940 - hat der Finanzminister durch Erlaß vom 12. 3. 1941 als repräsentativ für die seit dem Basisjahr 1939 eingetretenen Preissteigerungen einen Generalindex auf 1,25 im Verhältnis zu 1 für 1939 bzw. 0,97 für 1938 festgesetzt. D.h. von allen begünstigten Unternehmungen war der Wertzuwachs ihres stock de départ am Geschäftsjahrende 1940 einheitlich durch Multiplikation des ursprünglichen Wertes desselben mit dem Koeffizienten 0,25 (bzw. 0,28 wenn letzte Inventur vor dem 1. 9. 1939 noch in 1938 gelegen) zu berechnen.

Da die tatsächlich eingetretenen Preissteigerungen nicht einheitlicher Natur waren und "... für zahlreiche Produkte der tatsächliche Haussekoeffizient spürbar höher gewesen war als der amtliche Koeffizient (0,25 oder 0,28)" (187), wurde durch Anwendung des Generalindex der Wertzuwachs des stock de départ nicht vollständig erfaßt, d.h. "die provision war damit schon nicht mehr in der Lage, ihre technische Funktion vollständig zu erfüllen, sie neutralisierte die tatsächliche Hausse des Geschäftsjahres nur teilweise." (188)

b22) Ermittlung anhand von Indizes der tatsächlichen Preissteigerungen

Angeichts der nur mangelhaften Anpassung des Generalindex an die eingetretenen Preissteigerungen hat der Finanzminister den Erlaß vom 12. 3. 1941 durch einen solchen vom 20. 4. 1941 ergänzt, der den Unternehmungen gestattete, den ursprünglich bestimmten Generalindex zu ersetzen durch "... die Indizes, die aus den vor Abschluß des Geschäftsjahres 1940 von den zentralen Preisfestsetzungsbehörden ordnungsmäßig zugestandenen Preiserhöhungen resultieren." (189) An Stelle des Einheitskoeffizienten 0,25 konnten nunmehr auf die einzelnen Bestandteile des stock de départ partielle Haussekoeffizienten angewendet werden, wodurch eine möglichst gute Annäherung an den zwischenzeitlich

eingetretenen Wertzuwachs desselben gewährleistet war.

b23) Ermittlung anhand einer Mehrzahl partieller Indizes

Für das Jahr 1941 und die Folgejahre kehrte der Fiskus - insbesondere aus Gründen der leichteren Kontrollierbarkeit - wiederum zur amtlichen Festsetzung der Indizes zurück. Er ersetzte jedoch das starre System des Generalindex durch das anpassungsfähigere einer Mehrzahl partieller Indizes. Die Anzahl derselben war von Jahr zu Jahr unterschiedlich, d. h. der einzelne Index umfaßte mehr oder minder viele Waren und Rohstoffe bzw. Gruppen davon mit generalisieren-der Wirkung:

Jahr	Anzahl der Indizes	Schwankungsbreite der Indizes (1 = Basisjahr 1939)	Erlaß vom
1941	5	1,25 - 2,20	13.2.42
1942	22	1,30 - 4,50	11.2.43
1943	24	1,30 - 4,50	7.2.44
1944	27	1,30 - 4,50	6.3.45
1945	6	2,50 - 4,50	18.2.46

Für 1943 und die Folgejahre galt, daß sich die Mehrzahl der partiellen Indizes weiter aufwärts entwickelte, so daß 1945 ihr Schwerpunkt bei 3,50 bis 4,50 lag. Demgegenüber ist vergleichsweise festzustellen, daß der Großhandelsindex von 1945 (= 375) bezogen auf denjenigen von 1939 (= 105) eine Hausse von 3,57 anzeigt.

b3) Die jährliche Bildung der "provisions"

Die Bildung der "provision" am Geschäftsjahrende vollzog sich in Abhängigkeit vom eingetretenen Wertzuwachs des stock de départ und von der Höhe des buchmäßigen Reingewinns.

b31) Der maximale Gesamtbetrag der "provisions"

Am Schluß eines jeden Geschäftsjahres war der Gesamtbetrag der "provisions pour renouvellement des stocks" begrenzt auf das Produkt des ursprünglichen Wertes des stock de départ und der Koeffizienten, die den Zuwachs der Großhandelspreise der den stock de départ bildenden Rohstoffe, Verbrauchsstoffe oder Waren seit der Ausgangsinventur (letzte Inventur vor dem 1.9.1939) repräsentierten (gem. Art. 4).

b32) Der maximale Betrag der jährlichen Neuzuweisung

Die Differenz zwischen dem maximalen Gesamtbetrag und der Summe der in den vorangegangenen Jahren bereits gebildeten "provisions" stellte diejenige Zuweisung dar, welche aus dem Gewinn des jeweiligen Geschäftsjahres gebildet werden konnte (gem. Art. 4, 2). D. h. die zu bildende "provision" war an sich auf den während des Geschäftsjahres eingetretenen Wertzuwachs des stock de départ begrenzt, sie griff jedoch in dem Maße darüber hinaus, als in vorausgegangenen Geschäftsjahren die Bildung der "provision" ganz oder teilweise unterblieben war.

b33) Auflösung der "provisions" bei Preisrückgang

Im Falle des Preisrückganges war die Summe der in den vorangegangenen Jahren gebildeten "provisions" auf den maximalen Gesamtbetrag des Geschäftsjahres zu reduzieren, und die Differenz dem steuerpflichtigen Gewinn des Geschäftsjahres zuzuführen (gem. Art. 4, 3). Diese Bestimmung des Dekretes vom 30. 1. 1941 für den Fall des Preisrückganges blieb ohne praktische Bedeutung, weil die Preise in den Jahren der Geltungsdauer des Dekretes insgesamt nach oben tendierten, und überdies die Erlasse der Jahre 1941 bis 1945 bezüglich der Hauskoeffizienten jeweils ausdrücklich vermerkten, daß ein Minderbetrag gegenüber den während der Vorjahre gebildeten "provisions" nicht dem steuerpflichtigen Gewinn zugeführt zu werden braucht.

c) Der Entwicklungsgang des Systems der "provisions"

Vier Eingriffe des Gesetzgebers haben die Entwicklung des Systems der "provisions" entscheidend bestimmt: Die Blockierungsmaßnahmen (1942), die Aufhebung der Möglichkeit weiterer Neuzuweisungen (1945), die Deblockierungsmaßnahmen (1946/47) und die Kapitaleinbeziehung (1950).

c1) Partielle Blockierung des Gegenwertes der "provisions"

Auf Grund des Gesetzes No 974 vom 24. 10. 1942 war der Gegenwert der seit Geschäftsjahrende 1942 neu gebildeten "provisions" in dem Ausmaße auf ein Sperrkonto einzuzahlen, als der Gegenwartswert des stock de départ (ermittelt durch Addition seines ursprünglichen Wertes mit dem Gesamtbetrag der gebildeten "provisions") den Bilanzwert des tatsächlichen Vorratsvermögens vom Geschäftsjahrende überstieg. Insoweit die durch die "provision" 1942 ff. repräsentierten Mittel nicht effektiv im Vorratsvermögen vom Geschäftsjahrende reinvestiert waren, unterlagen sie der Blockierung auf einem beim Schatzamt oder bei einer autorisierten Bank zu eröffnenden Sperrkonto. Umgekehrt durften von diesem Sperrkonto Mittel in dem Ausmaße abgerufen werden, als von einem Jahr zum anderen die Differenz zwischen Gegenwartswert des stock de départ und Bilanzansatz des tatsächlich vorhandenen Vorratsvermögens geringer

wurde als die Summe der im Vorjahr blockierten Mittel, d.h. in dem Ausmaße als sich die Lücke zwischen notwendigem und tatsächlichem Vorratsvermögen stärker schloß, weil in dieser Tatsache ein effektiver Bedarf an zusätzlichen Finanzierungsmitteln offenbar wurde.

Der Gesetzgeber veranlaßte die Blockierung aus währungspolitischen Gründen: "Die Blockierung der steuerfreien provisions ist vom Gesetzgeber angeordnet worden, um zu verhindern, daß sich die Unternehmungen der disponiblen Mittel zu spekulativen Zwecken bedienen ..." (190). Sie war vornehmlich dazu bestimmt, "... bis zur schrittweisen Wiederherstellung eines vollen Güterangebotes monetäre Reserven zu neutralisieren, deren sofortige Verwendung in einer Phase des allgemeinen Gütermangels hätte gefährlich werden können." (191)

c2) Die Aufhebung der weiteren Bildungsmöglichkeit von "provisions pour renouvellement des stocks"

Durch die ordonnance vom 15.8.1945, Art. 76, eröffnete die neue Regierung Frankreichs den Wirtschaftsbetrieben die Möglichkeit, eine Aufwertung ihrer Bilanzen (*réévaluation des bilans*) vorzunehmen; gleichzeitig schaffte sie die von der Vichy-Regierung eingeführte kriegszeitliche Übergewinnsteuer sowie deren steuerliche Erleichterungsmaßnahmen zur Erhaltung des Anlage- und des Vorratsvermögens wieder ab. In der einleitenden Begründung der ordonnance hieß es zu diesem Punkt: "Zur gleichen Zeit werden die komplizierte Regelung der provisions pour la reconstitution des stocks und der zeitweisen Übergewinnsteuer außer kraft gesetzt; daraus wird sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung eine sehr erhebliche Vereinfachung resultieren." (192) Angesichts der keineswegs gebannten Inflation sahen die Wirtschaftsbetriebe in der ersatzlosen Abschaffung der steuerlichen Begünstigung der Vorratserhaltung - nach insgesamt sechsjähriger Geltungsdauer - weniger eine schätzenswerte Vereinfachung ihres Rechenwerkes als einen Mangel an Voraussicht von seiten des Fiskus. Jedoch ist einschränkend zu bemerken, daß die Verpflichtung zur Blockierung der freigesetzten Mittel dem System der "provisions" viel von seiner Anziehungskraft und seinem Wert für die Unternehmungen genommen hatte.

Bezüglich der steuerlichen Behandlung der unter dem Dekret vom 30.1.1941 gebildeten "provisions" fällt die ordonnance vom 15.8.1945 keine Entscheidung. Im Falle der Durchführung der von ihr gleichzeitig autorisierten Bilanzaufwertung gingen die "provisions" unter der Bezeichnung "fonds de renouvellement des stocks" steuerlich unbeschadet und in gleicher Höhe in die neugeordnete Bilanz ein, weil die Bilanzaufwertung bei den Gegenwerten der "provisions" - dem Vorratsvermögen und den blockierten Guthaben - zu keinen Wertveränderungen Anlaß gab.

c3) Die Deblockierung des gesperrten Gegenwertes der "provisions"

Die auf Sperrkonten eingefrorenen Gegenwerte der seit 1942 gebildeten "provisions" konnten erstmals in 1944 und dann nochmals in 1945 ganz oder teilweise flüssig gemacht werden. Diese durch die Erlasse vom 20. 6. 1944 bzw. 9. 6. 1945 gestattete Auflösung der Sperrguthaben, zu welcher sich die Wirtschaftsbetriebe infolge des Wiederauflebens einer geregelten Wirtschaftstätigkeit aus Liquiditätsgründen genötigt sehen konnten, hatte allerdings die vollständige bzw. teilweise Einbeziehung der "provisions" in den steuerpflichtigen Gewinn des betreffenden Geschäftsjahres zur Bedingung. Diese wenig befriedigende Lösung wurde für die endgültige Deblockierung der gesperrten Guthaben jedoch vermieden: Der Erlaß vom 31. 7. 1946 sah eine etappenweise Deblockierung der gesperrten Summen zum 1. 8. 1946 bzw. 1. 1. 1947 vor, ohne daß die Auflösung der Konten eine Versteuerung der entsprechenden "provisions" nach sich zog.

c4) Die Kapitaleinbeziehung der "provisions"

Über das endgültige buchmäßige und steuerliche Schicksal der "provisions pour renouvellement des stocks" bestimmten zwei in den Jahren 1949 und 1950 erlassene Gesetze.

Dasjenige vom 5. 7. 1949 gewährte den Unternehmungen die Möglichkeit, die "provisions" in ihr Kapital einzubeziehen, ein Vorgang, welcher nicht zur Veranlagung der "provisions" zur ordentlichen Gewinnbesteuerung Anlaß gab, sondern lediglich zur Erhebung einer Gesellschaftsteuer bzw. Sondersteuer von 12 %; diese reduzierte sich zudem auf die Hälfte, wenn die Kapitaleinbeziehung vor dem 15. 11. 1949 vorgenommen wurde.

Das Gesetz vom 31. 1. 1950 brachte dann die endgültige steuerliche Regelung für die "provisions", indem es der Kapitaleinbeziehung derselben einen Stichtag auf den 1. 7. 1950 setzte. Alle Unternehmungen, welche bis dahin - aus welchen Gründen auch immer - die Kapitaleinbeziehung nicht vorgenommen hatten, wurden gleichfalls der Sondersteuer von 12 % unterworfen mit der Wirkung, daß sie zukünftig über die "provisions pour renouvellement des stocks" wie über ordentlich versteuerte Rücklagen frei verfügen konnten.

d) Beurteilung

Auf der Grundlage der obigen Skizzierung des Systems der "provisions" nach Hauptmerkmalen, Bildungsweise und Entwicklung soll die Beurteilung der "provisions" anhand der Kriterien des begrifflichen Charakters, der Bildungsmodalitäten und der praktischen Wirksamkeit erfolgen.

d1) Der Charakter der "provisions": Rücklage oder Rückstellung?

d11) Der Widerstreit in der französischen Fachwissenschaft

Die französischen Fachwissenschaftler waren sich in der Beurteilung der "provisions pour renouvellement des stocks" nicht einig; die Auffassung, es handle sich um Rückstellungen, fand dabei ebenso entschiedene Verfechter wie diejenige, es handle sich um Rücklagen. Den äußeren Anlaß zu diesem Meinungsstreit bot die Tatsache, daß der Gesetzgeber dem System von 1941 bei ausdrücklicher Unterstellung seiner Gewinnabhängigkeit dennoch die Bezeichnung *provision pour renouvellement des stocks* gab, und *provision* in der französischen Bilanzterminologie in diesem Zusammenhang die Bedeutung von Rückstellung hat.

Die Verfechter des Rückstellungscharakters (193) der "provisions", welche die offizielle Bezeichnung für richtig erachteten, sahen in denselben Risikorückstellungen, welche dem infolge des Preisauftriebs drohenden Substanzverlust wehren sollten und damit der Gefahr der Nichteinhaltung evtl. übernommener Verpflichtungen. Die Tatsache der Gewinnabhängigkeit der "provisions" wurde von ihnen als eine Inkonsequenz des Gesetzgebers empfunden, oder aber dahingehend erklärt, daß der letztere die Unternehmungen im Falle eines schlechten Jahresergebnisses nicht zu einem Verlustausweis zwingen wollte, da ja die Bildung von Risikorückstellungen keine absolute Verpflichtung darstelle, sondern nur in hohem Maße wünschenswert sei.

Die Verfechter des Rücklagecharakters (194) der "provisions", welche die offizielle Bezeichnung für falsch erachteten, sahen in denselben Präventivrücklagen, welche die Deckung der steigenden Wiederbeschaffungskosten der notwendigen Bestände aus Eigenmitteln sichern helfen sollte, bzw. sahen in ihnen die Berichtigung des Kapitals, welche den Jahresgewinn um den Anteil korrigierte, der angesichts des gesunkenen Geldwertes nicht substanzielle Vermögensmehrung ist, sondern lediglich nomineller Kapitalzuwachs. Im übrigen wurde auch die Tatsache der Gewinnabhängigkeit der "provisions" als entscheidendes Indiz für den Rücklagecharakter derselben betrachtet.

d12) Die praktische Bedeutung der Streitfrage

Rücklage oder Rückstellung, die praktische Bedeutung dieser Streitfrage zeichnet sich in den drei nachfolgenden Alternativen ab:

- (1) Sind die "provisions" nach steuerrechtlicher Auffassung Bestandteil des Eigenkapitals oder nicht?
- (2) Werden die "provisions" durch Entscheidung des Verwaltungsrates oder durch Beschluß der Hauptversammlung gebildet?
- (3) Hat die Unternehmensverwaltung Anrecht auf einen Hundertsatz der gebildeten "provisions" als Gewinnbonus oder nicht?

(Zu 1) Nach Auffassung der Steuerverwaltung (Circulaire vom 26.3.1941) sind in das Eigenkapital einzubeziehen "die provisions pour renouvellements des

stocks . . . , die in Wirklichkeit auf die Gewinne vorweggenommene Präventiv-rücklagen darstellen. " (195)

(Zu 2) Die "provisions" waren in steuerlicher Hinsicht gültig, ungeachtet dessen, ob ihre Bildung durch den Verwaltungsrat oder durch die Hauptversammlung erfolgte, d.h. "... mit der Anwendung eines Steuergesetzes beauftragt, hat sich die Steuerverwaltung auf ihren eigenen Bereich beschränkt und sich nicht über den juristischen Charakter der in Frage stehenden provisions ausgesprochen. " (196)

(Zu 3) "... Der Hundertsatz ... (von dem, was vom Reingewinn der Gesellschaft disponibel bleibt, d.h. von den Erträgen nach Abzug der Generalunkosten, der abzugsfähigen Abgaben, der betrieblichen Abschreibungen) wird nach Abzug der für die Wiederbeschaffung des Vorratsbestandes gebildeten provision berechnet ... " (197), so entschied der Cour de Cassation (Chambre sociale) in einem Urteil vom 15. 7. 1943 und führte dazu aus: "... Keine Reingewinne stellen diejenigen dar, deren Gegenwerte belastet oder gebunden sind und infolgedessen nicht in die disponiblen Aktiva einbezogen werden können; ... die für die Erneuerung der Vorräte gebildeten provisions zeigen diesen Charakter nicht nur unter fiskalischem Gesichtspunkt, sondern ganz allgemein gesehen. " (198)

D.h. die Rechtsprechung befürwortete den vorherigen Abzug der "provision" als sei sie eine Rückstellung, welche (im Zeitpunkt der Bildung) zusammen mit dem übrigen Aufwand zur Ermittlung des Reingewinns vom Jahresertrag abzusetzen ist, und begründete diese Ansicht mit der nachhaltigen Indisponibilität der Gegenwerte der "provision", die den an sie gerichteten Anspruch auf einen Gewinnbonus unrealisierbar werden läßt und die dadurch der "provision" zumindest praktisch einen rückstellungsähnlichen Charakter verleiht.

d13) Der Rücklagecharakter der "provision"

Eine Beurteilung des Charakters der "provision pour renouvellement des stocks" wird davon ausgehen müssen, daß es nicht Aufgabe der Steuergesetzgebung als solcher sein kann, die allgemeinen - auf den Normalfall der Stabilität des Geldwertes abgestellten - Bewertungs- und Gewinnbemessungsregeln angesichts einer eintretenden Inflation grundsätzlich zu ändern, und dies um so weniger, als eine solche Reform mit Trennung von Nominalzuwachs und Realgewinn vorab zu Lasten des Steueraufkommensinge.

Steuergesetzgebung und Verwaltung vertraten sowohl grundsätzlich als auch interessenthalber das Nominalprinzip, welches besagt, daß ein Franken (von heute) gleich einem Franken (von gestern) ist, und infolgedessen beim jährlichen Vermögensvergleich der nominale Gesamtzuwachs des Reinvermögens als Gewinn zu gelten hat, ohne Rücksicht auf die zwischenzeitlich eingetretenen Kaufkraftverminderung des Franken. Wenn nun die Steuergesetzgebung, wie es durch das Dekret vom 30. 1. 1941 geschah, diesen Gewinn im Ausmaße der "provision

pour renouvellement des stocks" von der Besteuerung ausnahm, dann tat sie das weder aus der neugewonnenen Auffassung, daß in Höhe der "provision" nicht Gewinn, sondern Kapital vorliege, noch aus derjenigen, daß in Höhe der "provision" eine echte, anteilige Belastung der Jahresergebnisrechnung im Hinblick auf die höheren Wiederbeschaffungsausgaben gewinnmindernd vorliege, sondern aus dem rein praktischen Beweggrund heraus, daß zum gesamtwirtschaftlichen Nutzen der Gewinn in Höhe der "provision" entgegen der allgemeinen Regel gegenwärtig nicht besteuert werden soll, um den Unternehmungen angesichts der gestiegenen Wiederbeschaffungskosten, die Erhaltung ihres notwendigen Vorratsvermögens aus Eigenmitteln zu erleichtern. Das System der "provisions pour renouvellement des stocks" stellte eine rein pragmatische Maßnahme der Steuergesetzgebung zum Zwecke der Erhaltung der Produktivkraft der Wirtschaftsbetriebe dar; es hatte nicht die Bedeutung einer grundsätzlichen Abkehr von den bisherigen Regeln der Gewinnbemessung angesichts des anhaltenden Preisauftriebs.

Dafür zeugten: (1) Die Gewinnabhängigkeit der "provisions" (der angestrebte Effekt der Steuerbefreiung der für die Wiederbeschaffung erforderlichen zusätzlichen Mittel setzte das Vorhandensein von Gewinn voraus); (2) die Verpflichtung zur Nachversteuerung der "provisions" im Falle der Liquidation des Wirtschaftsbetriebes (nicht das Kapital des Unternehmers sollte substantiell erhalten werden, sondern die im Wirtschaftsbetrieb arbeitenden Betriebskapitalien); (3) die Verpflichtung zur sofortigen Versteuerung der "provisions" im Falle ihrer Auflösung (weil hierdurch entgegen dem Willen des Gesetzgebers die provisorische Steuerbefreiung automatisch zur endgültigen geworden wäre).

Das System der "provisions pour renouvellement des stocks" sollte infolgedessen nichts anderes bewirken, als angesichts der gestiegenen Fiskalbelastung die Gewinne, welche auf Grund der nachhaltigen Preissteigerungen in fortschreitendem Maße im notwendigen Vorratsvermögen der Unternehmungen gebunden, d. h. indisponibel wurden, von der Besteuerung provisorisch freizustellen. Infolgedessen bleibt für die Beurteilung des Charakters der "provisions", so wie er vom Gesetzgeber beabsichtigt war, kein beliebig weiter Raum übrig: Es handelte sich um Präventivrücklagen mit dem Sonderstatus einer bedingten Steuerfreiheit, um Rücklagen, die steuerlich wie Rückstellungen behandelt wurden, was ihnen auch vom Gesetzgeber die offizielle Bezeichnung als provisions eingetragen hat.

d2) Die Bildungsmodalitäten der "provisions"

d21) Die Bestimmungsweise des stock de départ

Die Art der Bestimmung des stock de départ war vom Begriff des notwendigen Vorratsbestandes her gesehen unbefriedigend, weil sie auf der Fixierung einer

zufälligen Bestandssituation und nicht auf einer die jeweiligen betriebstechnischen Gegebenheiten berücksichtigenden Berechnung beruhte. Angesichts dessen, daß der notwendige Bestand ein organisches Glied des Betriebsvermögens ist, das hinsichtlich seiner Größe und Zusammensetzung Funktion ist der nachhaltigen Kapazitäts- und Umsatzentwicklung der Unternehmung, muß das Fehlen einer Revisionsmöglichkeit des stock de départ als weiterer Mangel empfunden werden: "... Die Bestimmungsweise mangelt der Anpassungsfähigkeit, sie ... kann schädlich sein für die Unternehmungen, welche ihre Produktionsmittel vermehren, beispielsweise durch Ingangsetzung neuer Fabrikationen. Es wäre richtig, diese Unternehmungen zu ermächtigen, ihren stock de départ zu vergrößern, um den zusätzlichen Vorräten Rechnung zu tragen, deren sie auf Grund ihrer zusätzlichen Aktivität bedürfen." (199)

d22) Die Bestimmungsweise des Wertzuwachses

Die durchaus verschiedenartigen Methoden der Bestimmung des Wertzuwachses des stock de départ, welche während der Geltungsdauer des Systems der "provisions" zur Anwendung kamen, lassen die Frage berechtigt erscheinen, in welchem Ausmaße nun eigentlich die "provisions" den im Laufe der Jahre zu konstatierenden Wertzuwachs steuerlich neutralisieren sollten: ob lediglich den monetär bedingten Wertzuwachs, sich ausdrückend im Anstieg des allgemeinen Preisniveaus, oder aber den integralen Wertzuwachs, der sowohl Geldwert- als auch Sachwertschwankungen umfaßt und in den individuellen Preisbewegungen der den stock de départ bildenden Stoffe und Produkte zum Ausdruck kommt?

Wohl spricht die Methode der Wertzuwachsermittlung mittels Generalindex für die erstere Auffassung, während diejenige anhand der Indizes der tatsächlichen Hausses genau so wie die - nur vergrößerte - Methode der Ermittlung anhand einer begrenzten Anzahl von Haussekoeffizienten auf die Richtigkeit der letzteren Auffassung hindeutet, jedoch sind alle drei Methoden nur Formen der Durchführung. Daher muß auf das ursprüngliche, die "provisions" begründende Dekret vom 30. 1. 1941 zurückgegriffen werden; dort aber hieß es eindeutig, daß die "provisions" gebildet werden sollen "mittels Koeffizienten, welche den seit dem Jahr der Ausgangsinventur (1938 bzw. 1939, Anm. d. Verf.) bei den Großhandelspreisen der den stock de départ bildenden Rohstoffe, Verbrauchsstoffe oder Waren festgestellten Veränderungen entsprechen" (Art. 4). Der ursprüngliche Wille des Gesetzgebers war demnach die steuerliche Neutralisierung des gesamten Wertzuwachses - nicht nur des monetär bedingten Scheingewinns - beim notwendigen Vorratsbestand. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, daß es sich um eine Maßnahme in einer Kriegswirtschaft handelte, in der von einer Eigenverantwortlichkeit der Wirtschaftsbetriebe für die

Entwicklung und Gestaltung der Preise kaum mehr gesprochen werden konnte, da an Stelle der freien Preisbildung eine staatlich reglementierte Preisfestsetzung getreten war, welche Geldwert- und Sachwertschwankungen nur noch gebrochen widerspiegelte.

Alle drei Methoden der Wertzuwachsermittlung sollten also den integralen Wertzuwachs beim notwendigen Vorratsbestand erfassen. Wenn die erste Methode sich dabei eines Generalindex bediente, so war das nicht aus einem plötzlichen Wandel der Auffassung zu erklären, sondern vielmehr aus der Kürze der Zeit, welche man auf die Veröffentlichung der ersten Durchführungsbestimmung zum Dekret vom 30.1.1941 verwendete. Diese Ansicht wird durch die Tatsache bestätigt, daß noch im gleichen Jahr 1941 eine zweite Durchführungsbestimmung herauskam, welche den Unternehmungen wahlweise die Methode der Wertzuwachsermittlung anhand der Indizes der tatsächlichen Preishausse zugestand, welche zweifellos am besten dazu geeignet war, den Wertzuwachs vollständig zu erfassen. Für die Folgejahre kehrte der Fiskus dann allerdings mit der Methode der Wertzuwachsermittlung anhand einer Anzahl durch Verordnung veröffentlichter Haussekoeffizienten zu einer mittleren Linie zurück, welche die Erfassung des Wertzuwachses bei den einzelnen Bestandteilen des stock de départ nur noch in vergrößerter, unvollkommener Form gewährleistete.

d3) Die Wirksamkeit des Systems der "provisions"

d31) Die allgemein verbreitete Anwendung

"Die Industrie- und Handelsunternehmungen haben, wenn ihre Jahresergebnisse es zuließen, nicht versäumt, den vom Gesetzgeber so großzügig eröffneten Weg zu beschreiten, und zahlreich sind diejenigen (beispielsweise die Mehrzahl der Kapitalgesellschaften, Anm. d. Verf.), welche auf der Passivseite ihrer Bilanz sogenannte "provisions de renouvellement" gebildet haben. . ." (200).

d32) Die hemmenden Faktoren für eine nachhaltige Durchführung

"Diese Regelung (des Dekretes vom 30.1.1941) war von der Natur, die Schaffung von Rücklagen genügenden Ausmaßes zu gestatten, " (201) aber die Auswirkungen insbesondere dreier Faktoren standen einer nachhaltigen und wirksamen Durchführung entgegen:

(1) Ungenügende Erträge infolge künstlich festgehaltener Preiskalkulation (das Gesetz vom 21.10.1940 untersagte die Anwendung der offiziellen Preiserhöhungen auf zum Datum derselben bereits bestehende Vorratsbestände);

(2) Ungenügende Jahreszuweisungen zu den "provisions" infolge "der Festsetzung von Indizes seitens der Steuerverwaltung, welche niedriger waren als die Indizes der tatsächlichen Preishausse. " (202)

"... Die Steuerverwaltung zögerte nicht, Indizes zu fixieren, welche nicht

mehr den bei den Großhandelspreisen der Industrieprodukte festgestellten Veränderungen entsprachen." (203) (Vor einer Überbetonung dieses Aspektes warnt allerdings die Tatsache, daß beispielsweise für 1945 mit einem allgemeinen Großhandelsindex von 3,57 (1939 = 1,0) das Schwergewicht der partiellen Indizes für die Bildung der "provisions" bei 3,50 bis 4,50 lag.)

(3) Nachhaltige Abwärtsentwicklung der Wirtschaftstätigkeit infolge der Kriegs- und Besatzungssituation: Die Industrieproduktion sank von 100 im Jahre 1938 auf 59 im Jahre 1942 und auf 41 im Jahre 1944 ab, hauptsächlich auf Grund der fortschreitenden Erschöpfung der Vorratsbestände.

d33) Die Entwertung der nicht reinvestierten Gegenwerte der "provisions" Ab 1942 mußten die Gegenwerte der neu gebildeten "provisions", insoweit sie nicht im Vorratsvermögen der Unternehmungen tatsächlich zur Reinvestition gelangten, auf Festkonten eingezahlt werden, wo sie unter staatlicher Kontrolle der Blockierung unterlagen. Diese vom Staate "... mit dem Ziele der Verteidigung der Währung und der kurzfristigen Beschaffung der vom Schatzamt benötigten Mittel ..." (204) getroffene Maßnahme, mußte angesichts der beständig abnehmenden Möglichkeiten zur sofortigen Wiederbeschaffung der Vorräte einen Großteil der neugebildeten "provisions" bedrohen. Die Folgen der Blockierung aber waren eine Schwächung der Liquidität der Wirtschaftsbetriebe einerseits, und die Entwertung der blockierten Mittel im Zuge der fortschreitenden Inflation andererseits. Auf Grund dieses Tatbestandes und aus Furcht vor Verlust der staatlich blockierten Mittel "... haben zahlreiche Unternehmungen, die bislang die provision de renouvellement des stocks gebildet hatten, es vorgezogen, ihre disponiblen Mittel bei sich zu behalten, indem sie eher die Steuer auf die Industrie- und Handelsgewinne bezahlten, als diese Mittel blockieren zu lassen." (205)

2. Die Reform der Vorratsvermögensbewertung zum Zwecke der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des notwendigen Vorratsbestandes (1951)

Dem permanenten System der "provisions pour renouvellement des stocks" - im Jahre 1945 zusammen mit der kriegszeitlichen Übergewinnsteuer abgeschafft - waren angesichts der fortschreitenden Inflation in den Jahren 1948 bis 1950 nicht weniger als drei provisorische Systeme der steuerlich erleichterten Erhaltung des Vorratsvermögens nachgefolgt. Die Fortdauer der allgemeinen Preissteigerung auch im Jahre 1951 gab Veranlassung, das Stückwerk unterschiedlicher und ungenügender Systeme provisorischen Charakters endlich wieder durch ein System der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens zu ersetzen. Es geschah dies durch die Regierung Pinard - am Vorabend einer anhaltenden Periode der Stabilisierung des Franken.

a) Die Ergänzung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen

a1) Der Zusatz zur Bewertungsvorschrift des Artikel 38, 3 des Code général des Impôts

Der Artikel 38, 3, welcher für die proportionale Gewinnsteuer und die Körperschaftsteuer die Bewertung zum Anschaffungs- resp. Herstellungspreis bzw. zum niedrigeren Tagespreis vorschreibt, wurde durch Artikel 40 des Gesetzes No 52-401 vom 14. 4. 1952 wie folgt ergänzt: "Der solcherart ermittelte Wertansatz wird jedoch - gemäß den Modalitäten eines im Staatsrat gefaßten Dekretes - vermindert, um die steuerfreie Erhaltung oder Wiederherstellung des für die Tätigkeit der Unternehmung notwendigen Vorratsbestandes zu gestatten ..." (206)

a2) Zweck und Bedeutung des Zusatzes

Die durch das obige Gesetz in die Bewertungsvorschrift des Artikel 38, 3 eingefügte Ergänzung verfolgt gemäß Interpretation der Steuerverwaltung einen doppelten Zweck:

(1) "Bei Anstieg der Preise - Ausschluß desjenigen Gewinnantes aus dem steuerpflichtigen Gewinn, zu dessen Investierung in den Vorräten die Unternehmungen genötigt waren, -

(2) bei Verknappung der Materialien Ermöglichung des Anreicherns derjenigen Summen, welche von den Unternehmungen für die künftige Wiederherstellung ihrer Vorräte benötigt werden." (207)

D. h. die Neuergänzung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift ist von dem durchaus praktischen Zweck geleitet, das finanzielle Funktionsvermögen der Wirtschaftsbetriebe in Perioden der Preissteigerung und der Verknappung nicht zu beeinträchtigen: Die hinsichtlich des Vorratsvermögens bestehende Indisponibilität (Erhaltung) bzw. bevorstehende Indisponibilität (Wiederherstellung) eines Teiles des laut Vermögensvergleich erzielten Gewinnes wird steuerlich respektiert.

Das hierbei angewendete Prinzip der Reduzierung des Vorratsvermögenswertes um den Wertzuwachs des notwendigen Bestandes läuft in der Wirkung auf die Anwendung des Prinzips des stock-outil oder "Eisernen Bestandes" hinaus, so daß gesagt werden kann: Die Neuergänzung der Bewertungsvorschrift des Artikels 38, 3 hat praktisch die Bedeutung einer steuerrechtlichen Anerkennung des Prinzips des stock-outil bzw. "Eisernen Bestandes".

b) Die Reduzierung des Vorratsvermögenswertes um den Wertzuwachs des notwendigen Bestandes

Das Dekret No 52-510 (208) vom 7. 5. 1952 enthielt die Durchführungsbestimmungen zur Anwendung der neuergänzten Bewertungsvorschrift des Artikel 38, 3

Code général des Impôts.

b1) Die begünstigten Unternehmungen

Zur Reduzierung ihres Vorratsvermögenswertes sind alle Industrie- und Handelsunternehmungen berechtigt, welche entweder der proportionalen Gewinnsteuer auf Grund ihres buchmäßig festgestellten Gewinns oder der Körperschaftsteuer unterliegen (gem. Art. 1).

b2) Die Bestimmung des notwendigen Vorratsbestandes (stock indispensable)

Der stock indispensable wird nicht auf Grund betriebstechnischer Daten berechnet, sondern auf Grund der Inventurergebnisse zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre durchschnittshalber festgesetzt.

b21) Quantitative Bestimmung bei Rohstoffen

Der stock indispensable an Rohstoffen ist festgesetzt auf den Durchschnitt der bei Abschluß der Geschäftsjahre 1949 und 1950 inventarisierten Mengen (gem. Art. 2a).

b22) Wertmäßige Bestimmung bei Halb- und Fertigfabrikaten und Verbrauchsstoffen

Der stock indispensable an diesen Stoffen und Produkten ist festgesetzt auf den Durchschnitt der zum Anschaffungs- resp. Herstellungspreis berechneten Werte dieser bei Abschluß der Geschäftsjahre 1949 und 1950 auf Lager befindlichen Güter (gem. Art. 2b). An Stelle dieser wertmäßigen Bestimmung kann auch für die Halb- und Fertigfabrikate und Verbrauchsstoffe die quantitative Bestimmung gewählt werden, vorausgesetzt, daß die Inventuren eine exakte mengenmäßige Bestimmung der einzelnen Kategorien gestatten und die Produkte in Art und Qualität von Jahr zu Jahr vergleichbar sind (gem. Art. 9).

b23 Revisionsmöglichkeit des stock indispensable

Der stock indispensable ist nicht ein für allemal auf die mengenmäßigen bzw. wertmäßigen Daten der Geschäftsjahre 1949 und 1950 festgelegt, sondern wird sowohl der kontinuierlichen Entwicklung (1) als auch außerordentlichen Veränderungen (2) angepaßt.

(1) Regelmäßige Revision: Der stock indispensable wird alle vier Jahre entsprechend dem Durchschnitt der Vorräte bei Abschluß der drei dem Revisionsjahr vorangehenden Geschäftsjahre neu festgesetzt (gem. Art. 4, 1).

(2) Außerordentliche Revision: Der stock indispensable kann einer außerordentlichen Neufestsetzung unterzogen werden, wenn seine ursprüngliche Größe den nachhaltig veränderten Bedingungen der Geschäftstätigkeit nicht mehr entspricht. Der neue stock indispensable wird in Höhe des Durchschnittes der Vorräte bei Abschluß der drei vorangehenden Geschäftsjahre festgesetzt.

Bei quantitativer Bestimmung des stock indispensable entsteht ein Anspruch auf Revision, wenn sich in zwei aufeinanderfolgenden Jahren für die Gesamtheit der zum stock indispensable gehörigen Produkte die produzierte Menge jeweils um mindestens 10 % gegenüber dem Durchschnitt der produzierten Mengen der Referenzperiode 1949-1950 verändert hat. Vom Ende des zweiten Geschäftsjahres ab wird durch Anwendung des Durchschnittes der beiden Prozentsätze der Veränderung auf den bisherigen stock indispensable der nunmehr geltende neue stock indispensable festgesetzt (gem. Art. 4, 1 und 4, 2).

Bei Aufgabe eines Zweigbetriebes muß der stock indispensable rechnerisch sofort reduziert werden, und zwar in dem Verhältnis des zum Anschaffungs- resp. Herstellungspreis berechneten Wertes der den aufgegebenen Geschäftsteil betreffenden Vorräte zum Wert der Gesamtheit der Vorräte der Unternehmung anlässlich der letzten Inventur vor der Aufgabe des Zweigbetriebes (gem. Art. 5).

b3) Zusammensetzung und Berechnung des jährlichen Höchstabzugsbetrages vom Vorratsvermögenswert

Der ab Geschäftsjahrende 1951 ff. auf den Wert des Vorratsvermögens anzuwendende maximale Abzugsbetrag setzt sich aus zwei Bestandteilen zusammen, einem systemfremden und einem systemeigenen Bestandteil.

b31) Der systemfremde Bestandteil: Höchstabschlag auf den Vorratsvermögenswert 1950 gemäß Dekret vom 8.3.1951

In dem Bestreben - angesichts der neuen Lösung permanenten Charakters - mit der verwirrenden Vielfalt provisorischer Erleichterungsmaßnahmen der vorausgehenden Jahre aufzuräumen, hat der Gesetzgeber den nach ganz anderen Gesichtspunkten berechneten Höchstabschlag auf den Vorratsvermögenswert vom Geschäftsjahrende 1950 (gemäß Dekret vom 8.3.1951, siehe oben S. 90) in den maximalen Abzugsbetrag vom Vorratsvermögenswert des nunmehrigen permanenten Systems eingeschmolzen: Erster Bestandteil des maximalen Abzugsbetrages vom Vorratsvermögenswert ab Geschäftsjahrende 1951 ff. ist demnach dieser Höchstabschlag gemäß Dekret vom 8.3.1951. Dadurch wurde erreicht, daß der gewinnmindernde Effekt des letzteren auf das Geschäftsjahresergebnis 1950 im Jahre 1951 nicht verloren ging (siehe oben S. 92), bzw. - insoweit dieser Höchstabschlag Ende 1950 nicht oder nur teilweise vorgenommen wurde - er am Geschäftsjahrende 1951 nachgeholt werden konnte. Dieser erste Bestandteil des maximalen Abzugsbetrages ist jedoch in den Fällen gleich Null, wo Geschäftsjahrende 1950 kein Abschlag gebildet werden durfte (siehe oben S. 90) oder noch nicht gebildet werden konnte (Neugründungen nach dem 31.12.1950).

b32) Der systemeigene Bestandteil: Wertzuwachs des stock indispensable seit 1950

Zweiter Bestandteil des maximalen Abzugsbetrages vom Vorratsvermögenswert ab Geschäftsjahrende 1951 ff. ist der Wertzuwachs, der beim stock indispensable am Geschäftsjahrende 1951 ff. gegenüber der Referenzperiode 1950 festgestellt wird. Bezüglich seiner Ermittlung ist zu unterscheiden zwischen:

(1) Wertzuwachs bei quantitativ bestimmtem stock indispensable: Der Wertzuwachs des stock indispensable an Rohstoffen (und, insoweit die quantitative Bestimmung gewählt wurde, auch bei Halb- und Fertigfabrikaten und Verbrauchsstoffen) wird ermittelt durch Multiplizierung der zum stock indispensable gehörigen Mengen jedes dieser Stoffe mit der Differenz zwischen dem Anschaffungs- resp. Herstellungspreis am Geschäftsjahrende 1951 ff. und am Geschäftsjahrende 1950 (gem. Art. 6a);

(2) Wertzuwachs bei wertmäßig bestimmtem stock indispensable: Der Wertzuwachs des stock indispensable an Halb- und Fertigfabrikaten und Verbrauchsstoffen ermittelt sich als Differenz zwischen dem ursprünglichen Wert des stock indispensable (Durchschnitt der Anschaffungs- resp. Herstellungspreise gemäß Inventuren von 1949 und 1950) multipliziert mit den Indizes der Preisentwicklung seit 1950 einerseits und dem besagten ursprünglichen Wert des stock indispensable andererseits (gem. Art. 6b).

Die auf den ursprünglichen Wert des stock indispensable zur Anwendung gelangenden Indizes werden alljährlich durch Dekret festgesetzt in Abhängigkeit von den Veränderungen der Großhandelspreise seit dem zweiten Halbjahr 1950. In bezug auf diese Indizes gliedern sich die Halb- und Fertigfabrikate und Verbrauchsstoffe in drei Kategorien: "Nahrungsmittel", "Petroleumprodukte" und "Industrieprodukte"; die letzte Kategorie als die weitaus umfangreichste untergliedert sich noch in "Metallprodukte", "Chemische Produkte", "Industriefette", "Textilien", "Leder und Häute", "Holz", "Papier und Kartonnagen", "Schmuckwaren und Uhrenartikel" sowie "Verschiedenes". Insoweit ein Produkt oder Stoff innerhalb dieser drei Kategorien keinen eigenen partiellen Index besitzt, fällt er jeweils unter den Generalindex seiner Kategorie.

b33) Der maximale Abzugsbetrag vom Vorratsvermögenswert

Der jährliche Höchstabzugsbetrag vom Vorratsvermögenswert ist gleich dem Höchstabschlag gemäß Dekret vom 8.3.1951 vermehrt um den Wertzuwachs des stock indispensable seit 1950 bzw. verringert um die Wertminderung des stock indispensable gegenüber 1950 für den Fall, daß der stock indispensable bei dem Vergleich zwischen Wert am betreffenden Geschäftsjahrende mit Wert 1950 insgesamt eine Wertminderung aufweisen sollte.

Findet eine Revision des stock indispensable statt, dann berechnet sich der

maximale Abzugsbetrag vom Geschäftsjahrende der Revision ab; aus dem Höchstabzugsbetrag des Vorjahres der Revision vermehrt (bzw. vermindert) um den Wertzuwachs des neuen stock indispensable seit dem Vorjahre der Revision (gem. Art. 7).

b4) Direkte oder indirekte Vornahme des Abzugs vom Vorratsvermögenswert
Bezüglich der Methode der Reduzierung des Vorratsvermögenswertes räumt das Dekret vom 7.5.1952 eine Wahlmöglichkeit ein.

b41) Die direkte Absetzung (décote)

Der maximale Abzugsbetrag (oder nach Belieben ein geringerer) wird alljährlich vom Wert des Vorratsvermögens am Geschäftsjahrende direkt abgesetzt. Das Vorratsvermögen erscheint zu dem solcherart reduzierten Wert in der Schlußbilanz und wird zu demselben auch in die Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres übernommen. (Vorausgesetzt, daß das Vorratsvermögen quantitativ nicht über den zum stock indispensable erklärten Durchschnittsbestand hinauswächst, führt diese Methode der direkten Absetzung zur Ausbildung eines Festwertes für das Vorratsvermögen in der Bilanz.)

b42) Die indirekte Absetzung (dotation)

Das Vorratsvermögen erscheint in der Schlußbilanz zum Anschaffungs- resp. Herstellungspreis, während auf der Passivseite in Höhe der autorisierten Reduzierung (oder nach Belieben in geringerer Höhe) ein Ausgleichsposten eingestellt wird. Die jährliche Zuweisung zu diesem Posten, welche unter Minderung des steuerpflichtigen Gewinns erfolgt, darf die Differenz zwischen dem maximalen Abzugsbetrag des betreffenden Geschäftsjahrendes einerseits und den in den Vorjahren erfolgten Zuweisungen zu diesem Posten andererseits nicht übersteigen. (Für 1951 aus fiskalpolitischen Gründen lediglich 5/10 dieser Differenz, d. h. 5/10 des maximalen Abzugsbetrages 1951 vermindert um den 1950 vorgenommenen Abschlag gemäß Dekret vom 8.3.1951; bei direkter Absetzung galt entsprechend, daß der steuerlich anerkannte Abzugsbetrag auf den Vorratsvermögenswert von Geschäftsjahrende 1951 die Summe aus 1950 vorgenommenem Abschlag und 5/10 der Differenz zwischen maximalem Abzugsbetrag 1951 und 1950 vorgenommenem Abschlag nicht übersteigen durfte (gem. Art. 14, 1).

Ist am Ende eines Geschäftsjahres der Ausgleichsposten höher als der maximale Abzugsbetrag - infolge eines Preisrückganges - dann muß der Differenzbetrag dem steuerpflichtigen Gewinn des Geschäftsjahres zugeführt werden. Ist am Ende eines Geschäftsjahres der Wertzuwachs des stock indispensable - der durch die Vornahme eines Abzuges auf den Vorratsvermögenswert berücksichtigt werden soll - größer als der wertmäßige Zuwachs des effektiven Vor-

ratsbestandes gegenüber dem Vorjahr, dann "... muß der Überschuß des Abzuges, der dann den Charakter einer echten Rückstellung für die Erneuerung der Vorräte hat, obligatorisch in Form der dotation auf der Passivseite der Bilanz eingestellt werden." (209)

b5) Sofortige Nachversteuerung bei Auflösung des stock indispensable

Im Falle der Liquidation der Unternehmung oder der totalen Veräußerung des Vorratsvermögens wegen Veränderung des Unternehmungszweckes wird der bislang von der Besteuerung freigestellte Wertzuwachs des stock indispensable zum Bestandteil des steuerpflichtigen Gewinns. Das geschieht bei bisheriger Vornahme des Abzugs vom Vorratsvermögenswert

(1) mittels *décote* - automatisch, da das Vorratsvermögen in die letzte Eröffnungsbilanz zum verminderten Wert einging,

(2) mittels dotation - durch Auflösung derselben zugunsten des steuerpflichtigen Gewinns.

c) Beurteilung

Die Beurteilung der durch das Gesetz vom 14.4.1952 erfolgten Ergänzung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen soll nachfolgend unter Bezugnahme auf das Grundprinzip, die Bildungsmodalitäten und die Wirksamkeit dieses umfassend und permanent gedachten Systems zur steuerlich ungeschmälerten Erhaltung des notwendigen Vorratsvermögens vorgenommen werden.

c1) Steuerrechtliche Anerkennung des Prinzips des stock-outil

Die durch Zusatz zu Artikel 38,3 des Code général des Impôts eingeräumte und durch das Dekret vom 7.5.1952 hinsichtlich ihrer Durchführung geregelte Möglichkeit der alljährlichen Reduzierung des Wertes des Vorratsvermögens im Ausmaß des durch Preisauftrieb bedingten Wertzuwachses des notwendigen Bestandes versetzt die Unternehmungen in die Lage:

(1) den notwendigen Vorratsbestand in der Jahresabschlußrechnung zu einem Festwert anzusetzen, d. h. seinen Wertzuwachs innerhalb der Rechnungsperiode dem Betriebsergebnis integral als Aufwand anzulasten und dadurch das steuerpflichtige Jahresergebnis um den indisponiblen, reinvestierten Wertzuwachs zu vermindern;

(2) insoweit der notwendige Vorratsbestand nicht erhaltengeblieben ist, den an der Preisbewegung gemessenen Wertzuwachs des wiederherzustellenden Teiles durch Zuweisung zu einem passivischen Korrekturposten vom Betriebsergebnis abzusetzen und dadurch das steuerpflichtige Jahresergebnis am Ausweis des Gegenwertes der noch disponiblen, aber mit der Notwendigkeit der Reinvestition im Vorratsvermögen belasteten Mittel zu hindern;

(3) die Reduzierung des Vorratsvermögenswertes im Ausmaß des Wertzuwachses des notwendigen Bestandes gewinnunabhängig vorzunehmen (das letztere ist allerdings für die Unternehmungen steuerlich insofern nicht interessant, als dieses System der Steuerbefreiung permanenten Charakter hat und eine Nachholmöglichkeit in den Folgejahren besteht).

Mit diesen Merkmalen erfüllt die Neuergänzung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen die wesentlichen Voraussetzungen für eine steuerlich ungeschmälerte Erhaltung bzw. Wiederherstellung des stock-outil. Während das System der "provisions pour renouvellement des stocks" von 1941 mit den Merkmalen - steuerbefreite Rücklage in Höhe des Wertzuwachses des stock de départ, Gewinnabhängigkeit und Blockierung der noch nicht reinvestierten Mittel - lediglich ein erster, unvollkommener Schritt in dieser Richtung war, stellt die Neuergänzung der Bewertungsvorschrift des Artikels 38, 3 Code général des Impôts mit den Merkmalen - Reduzierung des Vorratsvermögenswertes im Ausmaß des Wertzuwachses des notwendigen Bestandes, Gewinnunabhängigkeit und freie Verfügbarkeit über die noch nicht reinvestierten Mittel - praktisch die steuerrechtliche Anerkennung des Prinzips des stock-outil dar.

c2) Die Technik der Reduzierung des Vorratsvermögenswertes gemäß Dekret vom 7. 5. 1952

c21) Bestimmungsweise und Revisionsmöglichkeit des stock indispensable
Wie schon anlässlich der Einführung des Systems der "provisions" 1941 hat sich der Gesetzgeber auch bei der Ergänzung der Bewertungsvorschrift des Artikels 38, 3 Code général des Impôts nicht dazu bereit gefunden, die Bestimmung des notwendigen Bestandes auf Grund betriebstechnischer Daten, d. h. in Funktion des Umsatzes unter Berücksichtigung des Beschaffungsrhythmus, der Fabrikations- und Umschlagsdauer der Fertigprodukte zuzulassen, sondern hat den für die Steuerverwaltung bequemeren Weg der Bestimmung des stock indispensable auf Grund des Durchschnittes zweier aufeinanderfolgender Jahresinventuren vorgeschrieben, und zwar derjenigen von 1949 und 1950. "Diese Definition - auf den ersten Blick willkürlich - hat nichtsdestoweniger gute Gründe, einer wirtschaftlichen Realität zu entsprechen. Das Jahr 1949 war durch eine bemerkenswerte Stabilisierung der Wirtschaft gekennzeichnet. Die Preise hatten aufgehört zu steigen, die während mehrerer Jahre aufgeblähten Vorratsbestände waren auf ein normales Niveau zurückgeführt. Gegen Ende 1950 hatten die Preise wieder zu steigen begonnen, diese Tendenz zeichnete sich aber in den meisten Industrie-Bilanzen noch nicht ab. Mit dem Durchschnitt der beiden Inventuren kann man also ohne Zweifel zu einer angemessenen Größenordnung kommen; anhand zahlreicher Bilanzen ist der Nachweis möglich, daß der

stock-outil, zu welchem man auf diese Weise gelangt, nahezu übereinstimmt mit demjenigen, welcher aus der Anwendung der nachstehenden Formel ⁺⁾ resultiert." (210)

Als eine entscheidende Verbesserung gegenüber dem System von 1941 muß die Möglichkeit zur ordentlichen und außerordentlichen Revision des stock indispensable angesehen werden. Sie gewährleistet grundsätzlich eine Anpassung dieses Bestandes sowohl an die kontinuierliche Entwicklung der Unternehmung als auch an außerordentliche Veränderungen der für die Tätigkeit der Unternehmung bestimmenden Gegebenheiten. Wenn in beiden Fällen wiederum die Durchschnitte der Inventurbestände der drei bzw. zwei vorausgehenden Jahre als Kriterium herangezogen werden, dann erscheint dies für die periodische Revision angemessen, für die außerordentliche jedoch unzureichend, weil zu wenig situationsnahe bei kurzfristigem Eintreten entscheidender Veränderungen.

c22) Bestimmungsweise des Wertzuwachses des stock indispensable

Durch dieses permanent gedachte System der Steuerbefreiung des im preisgestiegenen Vorratsvermögen reinvestierten bzw. noch zu investierenden Gewinns soll der integrale Wertzuwachs der den stock indispensable bildenden Stoffe und Produkte erfaßt werden. Für die Bestimmung dieses Wertzuwachses hält das Dekret vom 7. 5. 1952 zwei Methoden bereit:

(1) Die Differenzmethode, welche die quantitative Bestimmung des stock indispensable voraussetzt, ermittelt den Wertzuwachs als Differenz zwischen gegenwärtigem Inventurwert und Inventurwert der Referenzperiode, d. h. ermöglicht die exakte und vollständige Erfassung des zwischenzeitlich eingetretenen, zu Buch geschlagenen und von der Besteuerung bedrohten Wertzuwachses eines jeden der zum Bestand gehörigen Stoffe oder Produkte. Da das Dekret vom 7. 5. 1952 die Differenzmethode nicht nur für die Rohstoffe vorschreibt, sondern auch für alle übrigen zum stock indispensable gehörigen Stoffe und Produkte wahlweise zuläßt, ermöglicht es - sofern nur eine mengenmäßige Lagerbuchführung für die Gesamtheit der Güter vorhanden ist - die vollständige Steuerbefreiung des von Jahr zu Jahr beim stock indispensable eintretenden Wertzuwachses. Die Differenzmethode und die Möglichkeit ihrer Anwendung auf den stock indispensable in seiner Gesamtheit sind der entscheidende Fortschritt gegenüber dem System von 1941.

(2) Die Indexmethode hat die wertmäßige Bestimmung des stock indispensable zur Grundlage und errechnet den Wertzuwachs durch Anwendung von Hausseindizes auf die ursprünglichen Werte dieses Bestandes. Eine exakte, vollständige Erfassung des tatsächlichen Wertzuwachses mittels dieser Methode ist ausgeschlossen, und zwar aus folgenden Gründen: Für eine Vielzahl von Produkten ist kein partieller Index vorgesehen, so daß der Generalindex zu Hilfe genommen wer-

den muß; die amtlichen Indizes werden nur einmal pro Jahr - jeweils im Frühjahr - neu veröffentlicht, repräsentieren den Entwicklungsstand des Vorjahres und sind für die Jahresabschlüsse zwischen dem 31. 12. des Vorjahres und dem 30. 11. des laufenden Jahres anzuwenden; "... die durch Erlaß festgesetzten Koeffizienten (Indizes laut offiziellem Sprachgebrauch, Anm. d. Verf.) sind im allgemeinen etwas niedriger als die tatsächlich eingetretenen Hausses." (211) Insoweit die Indexmethode für die Halb- und Fertigfabrikate und Verbrauchsstoffe zur Anwendung kommt, ist die Steuerbefreiung des Wertzuwachses nur mit mehr oder minder großer Annäherung gewährleistet.

Trotzdem gilt, daß im Prinzip der gesamte Wertzuwachs des notwendigen Vorratsbestandes - nicht nur der im Anstieg des allgemeinen Preisniveaus sich ausdrückende monetäre Scheingewinn - von der Besteuerung freigestellt wird.

Wenn auch gesagt werden muß, "... daß es ziemlich schwierig sein kann, die exakte Unterscheidung zwischen der Hausse wirtschaftlichen Ursprungs und derjenigen mit rein monetärer Verursachung zu treffen" (212), so ist es dennoch richtig, davon zu sprechen, daß diese Regelung des Dekretes vom 7. 5. 1952 einen fiskalischen Beitrag zur substantziellen Erhaltung des notwendigen Betriebskapitals leistet, während man vom Steuergesetzgeber billigerweise nur ein Entgegenkommen im Sinne der realen Erhaltung, d. h. hier der Steuerbefreiung lediglich des monetär bedingten Wertzuwachses, erwarten durfte. An kritischen Stimmen, welche die Vergünstigungen der Regelung von 1952 als zu weitgehend erachteten, hat es dann auch nicht gefehlt: "Es scheint gar nicht so sehr angezeigt, die Unternehmungen gegen die Folgen aller Preisveränderungen sichern zu wollen. Diese sind Bestandteile der Risiken, welchen sich die Unternehmungen normalerweise ausgesetzt sehen und die den Gewinn rechtfertigen." (213) Und spezieller, die Nichtbeachtung des Unterschiedes zwischen nomineller und substantzieller Wertbewegung im Wertzuwachs des notwendigen Bestandes kritisierend: "Der Gesetzgeber hat diese Art, den Sachverhalt zu sehen, sanktioniert, da er ja zugestanden hat, daß die Unternehmungen *décotes pour maintien du stock indispensable* mittels Koeffizienten bilden, welche gemäß den mehr oder minder großen Preissteigerungen variieren, die bei gewissen Rohstoffen eingetreten sind ..." (214). Und noch deutlicher: "Der Gesetzgeber hat zweifellos den falschen Weg eingeschlagen, als er den übrigens - wie die Praktiker wissen - unendlich beschwerlichen Weg der *"décote pour maintien*

$$^+) C (a \times m + b \times \frac{1+m}{2} + c)$$

wobei C = durchschnittlicher Monatsumsatz; m = Anteil der Rohstoffe an den Herstellungskosten; a, b und c die Warte- bzw. Durchlaufzeit der Rohstoffe im Materiallager, in der Fertigung, im Fertigwarenlager darstellen.

du stock indispensable" wählte, anstatt sich darauf zu beschränken, die periodische Neubewertung des Ausgangsbestandes auf Grund der Entwicklung des allgemeinen Preisindex vorzusehen." (215)

So begründet diese Einwendungen auch immer sein mögen, es ist daran festzuhalten, daß der Gesetzgeber, indem er die steuerlich ungeschmälerzte Erhaltung des notwendigen Vorratsbestandes zugestand, ohne einen Selbstbehalt bezüglich der rein wirtschaftlich begründeten Preisbewegungen zu verlangen, den Wirtschaftsbetrieben weitestmöglich entgegengekommen ist. "Man weiß, daß in diesem Falle (der Geldentwertung, Anm. d. Verf.) die ermittelten Gewinne teilweise fiktiv sind, und der Gesetzgeber war der Ansicht, der Besteuerung müßte zumindest der Teil der Gewinne entzogen werden, welcher zur quantitativen Wiederherstellung des zum Funktionieren der Unternehmung notwendigen Vorratsbestandes erforderlich ist, und damit zur Erhaltung ihres wirtschaftlichen Potentials. Unter diesem Gesichtspunkt erreicht die durch das Gesetz vom 14. 4. 1952 und das Dekret vom 7. 5. 1952 geschaffene provision gut das verfolgte Ziel." (216)

Dabei ist stets zu berücksichtigen, daß diese steuerliche Vergünstigung keine endgültige sondern lediglich eine bedingte ist, abhängig nämlich von der Notwendigkeit der Reinvestition des steuerbefreiten Wertzuwachses im notwendigen Vorratsbestand. "... Die Steuerbefreiung des Wertzuwachses geschieht zugunsten der Unternehmung und nicht des Unternehmers. Es handelt sich um eine Maßnahme wirtschaftlichen Charakters zur Aufrechterhaltung der Produktivkraft der Unternehmungen. Das persönliche Einkommen des Unternehmers soll hierdurch keineswegs begünstigt werden." (217)

c23) Direkte oder indirekte Reduzierung des Vorratsvermögenswertes

Die direkte Absetzung (décote) des Wertzuwachses des stock indispensable vom Inventurwert des Vorratsvermögens und der Ansatz des solcherart reduzierten Vorratsvermögenswertes in der Bilanz ist das einfachere Verfahren, welches die Bilanz nicht durch die Neueinführung eines permanenten Passivpostens weiter kompliziert. Für den Fall, daß das tatsächliche Vorratsvermögen den notwendigen Bestand nicht übersteigt, oder der Ausweis des letzteren separat erfolgen würde, führt die direkte Absetzung zur Ausbildung eines Festwertes für den notwendigen Bestand. Da jedoch die Ergänzung der Bewertungsvorschrift des Artikels 38, 3 Code général des Impôts keinen separaten Ausweis des stock indispensable vorsieht, erscheint in der Regel ein einziger Wertansatz für das Vorratsvermögen, der - bei direkter Absetzung - wegen seines Mischcharakters (reduzierter Inventurwert des stock indispensable + Inventurwert des übersteigenden Bestandes) keine eindeutige Aussagekraft mehr besitzt.

Die indirekte Reduzierung des Vorratsvermögenswertes durch Bildung eines

Gegenpostens (dotation) auf der Passivseite läßt den Wertansatz des Vorratsvermögens zum Anschaffungs- resp. Herstellungspreis laut Inventur unangetastet. Dadurch wird dem Prinzip der Bilanzwahrheit im Sinne der Vermeidung unkontrollierbarer Minderwerte im allgemeinen und dem Verfahren der Bilanzaufwertung, "... dessen Ziel es ist, die Situation der Aktiv- und Passivwerte in Franken des jeweiligen Zeitraumes erscheinen zu lassen" (218), im besonderen gedient.

Der Gegenposten zum Wert des Vorratsvermögens in der Jahresbilanz - die "dotations pour le maintien du stock indispensable" - repräsentiert den Bruchteil des durch Vermögensvergleich ermittelten Gesamtgewinns, den der Gesetzgeber wegen seiner anhaltenden Gebundenheit im notwendigen Betriebsvermögen von der Besteuerung suspendiert hat, d. h. die "dotations" haben den Charakter einer betrieblichen Substanzerhaltungsrücklage, deren Steuerfreiheit an die Fortdauer der Preishausse einerseits und an die Fortsetzung der Betriebstätigkeit andererseits geknüpft ist. Die "dotations" dürfen in vollem Umfange dem Betriebskapital zugerechnet werden, nicht aber - wie etwa freie Reserven - in vollem Umfange und ohne weiteres dem Unternehmungskapital, denn der Anspruch des Fiskus auf Besteuerung der "dotations" ist keineswegs aufgegeben, er ruht lediglich.

Da die direkte Methode (décote) keine getrennte Ausweisung des stock indispensable vorsieht, ist der indirekten Methode (dotation), auf Grund ihrer größeren Aussagekraft und ihrer besseren Entsprechung bezüglich des Prinzips der Bilanzwahrheit, in bilanzieller Hinsicht der Vorzug zu geben. In steuerlicher Hinsicht führen beide Methoden zu demselben Ergebnis.

In der Praxis haben die Unternehmungen bei Vornahme der Reduzierung ihres Vorratsvermögenswertes in ganz überwiegendem Maße die indirekte Methode der Bildung von "dotations" angewendet: Für die im Jahre 1952 abgeschlossenen Geschäftsjahre betrug der Anteil der durch direkte Absetzung vorgenommenen Reduzierung des Vorratsvermögenswertes weniger als 13 % der Gesamtheit der gemäß Dekret vom 7. 5. 1952 vorgenommenen Reduzierungen. (219)

c3) Die Wirksamkeit des neuen Systems der steuerlich ungeschmälernten Erhaltung des stock indispensable

c31) Die Stabilisierung des französischen Preisniveaus nach 1951

Wie schon eingangs erwähnt, erfolgte die Neuergänzung der Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen durch die Regierung Pinay im Frühjahr 1952, d. h. an der Wende von einer Periode fortgesetzter und nachhaltiger Inflationsstöße zu einer anhaltenden Periode der Stabilisierung der Preise. Der Vergleich der in den Jahren 1952 bis 1955 von der Verwaltung veröffentlichten Indizes für die Berechnung des steuerbefreiten Wertzuwachses des stock indispensable

erweist nachdrücklich diese Stabilisierung des französischen Preisniveaus:

Dekret vom:	7/5/52	18/3/53	2/3/54	7/3/55
Geltungsdauer bis:	30/11/52	30/11/53	30/11/54	30/11/55
Basis:	(1950 = 1)	(1950 = 1)	(1950 = 1)	(1950 = 1)
Generalindex für:				
Lebensmittel	1,15	1,20	1,15	1,15
Petroleumprodukte	1,10	1,10	1,10	1,10
Industrieprodukte	1,20	1,15	1,15	1,15

Diese Übersicht zeigt, daß die Preise insgesamt auf dem im Jahre 1951 erreichten Niveau stehengeblieben sind. Die Neuergänzung der Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen erfolgte insofern noch rechtzeitig, als sie ermöglichte, den durch den letzten Preisauftrieb von 1950 auf 1951 verursachten Wertzuwachs beim stock indispensable vollständig zu neutralisieren. Die Versteuerung gerade dieses Wertzuwachses hätte, angesichts der eingetretenen Konsolidierung, in stabilem Gelde erfolgen müssen, während in den vorhergehenden Perioden der Inflation die Versteuerung des Wertzuwachses in mehr oder minder entwertetem Geld erfolgte und insoweit weniger drückend empfunden wurde.

c32) Die zeitweise Einschränkung der maximalen Reduzierungsmöglichkeit des Vorratsvermögenswertes

Mit Rücksicht auf das Steueraufkommen hat der Gesetzgeber im ersten Anwendungsjahr 1951 der Reduzierung des Vorratsvermögenswertes den steuerwirksamen Abzug des Gesamtwertzuwachses des stock indispensable gegenüber dem Vorjahr nur bei den Unternehmungen zugelassen, deren steuerpflichtiger Gewinn nach Vornahme des Abzugs immer noch um mindestens 15 % über dem des Vorjahres blieb. Für alle übrigen reduzierte sich der steuerwirksame Abzug vom Vorratsvermögenswert auf die Hälfte des am Geschäftsjahrende 1951 an sich möglichen maximalen Abzugs. "In Anwendung dieser Bestimmungen hatten zahlreiche Unternehmungen einen Teil der die Geschäftsjahre 1951 oder 1952 betreffenden décote oder dotation unausgenutzt lassen müssen." (220)

Dieser für das Geschäftsjahr 1951 bzw. 1952 suspendierte Teilbetrag konnte in den folgenden Geschäftsjahren zu 1/4 bzw. zur Hälfte nachgeholt werden (Dekret vom 18.3.1953, Art. 1 und Dekret vom 2.3.1954, Art. 2). Diese Manipulationen mit Rücksicht auf das Steueraufkommen haben die Anwendung der neuergänzten Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen nicht unwesentlich kompliziert und zugleich ihre Wirksamkeit, wenn auch nicht im Endergebnis so doch zeitlich ge-

sehen, beeinträchtigt.

c33) Die Anwendung in der Praxis 1950 bis 1953

Der statistische Dienst des französischen Finanzministeriums veröffentlicht alljährlich eine Studie über den steuerpflichtigen Gewinn der Industrie- und Handelsbetriebe des jeweils drei Jahre zurückliegenden Besteuerungszeitraumes. Eine Auswertung der die Besteuerungszeiträume 1950 bis 1953 betreffenden Studien im Hinblick auf die Anwendung der steuerwirksamen Reduzierung des Vorratsvermögenswertes gemäß Dekret vom 7. 5. 1952 gibt interessante Aufschlüsse.

	1950 ⁽²²¹⁾	1951 ⁽²²²⁾	1952 ⁽²²³⁾	1953 ⁽²²⁴⁾
I. <u>Zahl der Unternehmungen</u>				
1. Kapitalgesellschaften	161.124	167.214	166.712	166.303
2. Einzelunt. +Person. Ges.	<u>289.533</u>	<u>265.029</u>	<u>277.185</u>	<u>288.701</u>
3. Gesamt:	450.657	432.243	443.897	455.004
(in Millionen Franken)				
II. <u>Umsatz</u>				
1. Kapitalgesellschaften	15.238.020	16.993.998	17.218.911	
2. Einzelunt. +Person. Ges.	<u>3.814.019</u>	<u>4.615.231</u>	<u>4.894.216</u>	
3. Gesamt:	13.776.610	19.052.039	21.609.229	22.113.127
III. <u>Schlußbestand des Vorratsvermögens</u>				
1. Kapitalgesellschaften	2.840.054	3.259.147	3.421.017	
2. Einzelunt. +Person. Ges.	<u>478.186</u>	<u>546.463</u>	<u>593.995</u>	
3. Gesamt:	2.433.722	3.318.240	3.805.610	4.015.012
IV. <u>Anfangsbestand des Vorratsvermögens</u>				
1. Kapitalgesellschaften	2.166.473	2.866.409	3.295.530	
2. Einzelunt. +Person. Ges.	<u>349.665</u>	<u>483.970</u>	<u>551.563</u>	
3. Gesamt:	2.001.791	2.516.138	3.350.379	3.847.093
V. <u>Steuerpflichtiger Gewinn</u>				
1. Kapitalgesellschaften	(449.000) ⁺	598.262	647.627	649.176
2. Einzelunt. +Person. Ges.	<u>(208.637)⁺</u>	<u>252.962</u>	<u>320.795</u>	<u>346.191</u>
3. Gesamt:	657.637	851.224	968.422	995.367

⁺) Angenäherter Wert

	1950(221)	1951(222)	1952(223)	1953(224)
<u>VI. Reduzierung des Wertes</u>				
<u>des Schlußbestandes</u>				
1. Kapitalgesellschaften		171.922	238.913	264.098
2. Einzelunt. +Person. Ges.		19.525	22.870	23.580
3. Gesamt:		191.447	261.783	287.678
<u>VII. Reduzierung des Wertes</u>				
<u>des Schlußbestandes</u>				
<u>a/Ende des Vorjahres</u>				
1. Kapitalgesellschaften			171.922	238.913
2. Einzelunt. +Person. Ges.			19.525	22.870
3. Gesamt:			191.447	261.783
<u>VIII. Reduzierung zu Lasten</u>				
<u>steuerpfl. Gewinn des</u>				
<u>laufenden Jahres</u>				
1. Kapitalgesellschaften	171.922 ⁺⁾		66.991	25.185
2. Einzelunt. +Person. Ges.	19.525 ⁺⁾		3.345	710
3. Gesamt:	191.447		70.336	25.895

⁺⁾ z. Teil zu Lasten steuerpflichtiger Gewinn 1950 gem. Dekret v. 8.3.51

Aus der vorangestellten Übersicht läßt sich insbesondere folgendes erkennen:

(1) Die vergleichsweise Entwicklung von Umsatz und Vorräten.

	1950	1951	1952	1953
Umsatz (II. 3.)	1	1,38	1,57	1,60
Schlußbestand des Vorrats- vermögens (III. 3.)	1	1,36	1,56	1,64

Der kräftige Anstieg des Umsatzes und der Vorräte von 1950 auf 1951 war nicht ausschließlich eine Wirkung des Preisauftriebs:

Index der Großhandelspreise	1	1,28	1,34	1,28
-----------------------------	---	------	------	------

Im Jahre 1953 hat sich die Expansion bei generellem Preisrückgang weiter fortgesetzt.

Aus der Gegenüberstellung von Umsatz- und Vorratsentwicklung ergibt sich:

Die Entwicklung der Vorräte in den Jahren 1950 bis 1953 - gekennzeichnet durch Preisanstieg, Stabilisierung und nachhaltige Expansion - war jeweils auf der Höhe der Umsatztätigkeit, sie verlief nahezu parallel zur Umsatzentwicklung.

Der Schlußbestand des Vorratsvermögens erwies sich als hinreichend umsatzempfindlich; seine Verwendung für die Erstbestimmung bzw. Revision des stock indispensable erscheint demzufolge nicht unangemessen.

(2) Die steuerwirksame Reduzierung des Wertes des Vorratsschlußbestandes.

	1951	1952	1953
$\frac{\text{Reduzierung Wert Schlußbestand (VI. 3.)}}{\text{Schlußbestand Vorratsvermögen (III. 3.)}} \times 100$	5,8	6,9	7,2

Der wenn auch geringfügige Anstieg des Prozentsatzes der steuerwirksamen Reduzierung des Vorratsvermögenswertes im Jahr 1953 überrascht, weil die Periode durch generellen Preisrückgang und effektive Ausdehnung der Vorräte gekennzeichnet war. Der Grund für den Anstieg ist in der teils freiwilligen, teils erzwungenen Nachholung (siehe S. 118) der steuerlichen Neutralisierung der früheren - durch den Rückgang von 1953 nicht ausgeglichenen - Hausses zu suchen.

(3) Die jährliche Minderung des steuerpflichtigen Gewinns durch die Reduzierung des Vorratsvermögenswertes.

	1950/1951	1952	1953
$\frac{\text{Reduzierung z. Lasten Gewinn (VIII. 3.)}}{\text{Geschäftsjahrgewinn (V. 3. + VIII. 3.)}} \times 100$	11,2	6,7	2,5

Die steuerwirksame Reduzierung des Geschäftsjahrgewinnes in Höhe des Wertzuwachses des stock indispensable ging zurück mit Abstoppen bzw. Umschlagen der Preishausse und war 1953 praktisch nur noch aus der Nachholmöglichkeit der steuerlichen Neutralisierung früherer Preissteigerungen gespeist.

(4) Die anteilige Vornahme der steuerwirksamen Reduzierung des Vorratsvermögenswertes bei Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmungen + Personalgesellschaften.

	1951	1952	1953
	%	%	%
Umsatz: 1. Kapitalgesellschaften	80	78	78
2. Einzelunt. + Person. Ges.	<u>20</u>	<u>22</u>	<u>22</u>
3. Gesamt:	100	100	100

	1951 %	1952 %	1953 %
Schlußbestand des Vorratsvermögens:			
1. Kapitalgesellschaften	86	86	85
2. Einzelunt. + Person. Ges.	<u>14</u>	<u>14</u>	<u>15</u>
3. Gesamt:	100	100	100
Steuerpflichtiger Gewinn:			
1. Kapitalgesellschaften	70	67	65
2. Einzelunt. + Person. Ges.	<u>30</u>	<u>33</u>	<u>35</u>
3. Gesamt:	100	100	100
Reduzierung des Vorratsvermögenswertes:			
1. Kapitalgesellschaften	90	91	92
2. Einzelunt. + Person. Ges.	<u>10</u>	<u>9</u>	<u>8</u>
3. Gesamt:	100	100	100

Die Gegenüberstellung der prozentualen Anteile von Kapitalgesellschaften (genauer: Gesellschaften, welche dem Impôt sur les sociétés unterliegen) und Einzelunternehmungen + Personalgesellschaften, welche im ganzen Kontinuität zeigen, lassen unschwer erkennen, daß die ersteren von der Möglichkeit der steuerwirksamen Reduzierung des Vorratsvermögenswertes gemäß Dekret vom 7. 5. 1952 ungleich stärker Gebrauch gemacht haben als die letzteren. Die Gründe hierfür sind insbesondere in der besseren steuerlichen Beratung und der durchgebildeteren Buchhaltungsorganisation der Gesellschaftsunternehmungen zu suchen. (225)

Es ist ergänzend noch hinzuzufügen, daß diejenigen Einzelunternehmungen, welche der Richtsatzbesteuerung (régime de forfait) unterliegen und deren Bedeutung nahezu 50 % des Umsatzes der der Istbesteuerung unterworfenen Einzelunternehmungen + Personalgesellschaften erreicht, von der Möglichkeit der steuerwirksamen Reduzierung ihres Vorratsvermögenswertes ausgeschlossen sind.

III. Zusammenfassende Betrachtung der vom französischen Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur steuerbegünstigten Erhaltung des Vorratsvermögens

Seit Mitte der dreißiger Jahre ist der französische Franken in eine Periode der fortschreitenden Entwertung eingetreten, die sich in einem bald mehr bald minder stürmischen Anstieg des allgemeinen Preisniveaus äußerte. Da die steu-

erliche Belastung der Wirtschaftsbetriebe im gleichen Zeitraum - sowohl in Form der ordentlichen als auch außerordentlichen Gewinnbesteuerung - fühlbar zunahm, sah sich der Steuergesetzgeber wiederholt genötigt, aus Erwägungen wirtschaftspolitischer Art einem allzu drastischen Eingriff in die Substanz der Unternehmungen zu wehren, der sich beim Festhalten an der Vermögens- und Erfolgsrechnung rein nominellen Charakters unvermeidlich einstellen mußte. Die aus dieser Veranlassung heraus vom französischen Gesetzgeber während der Jahre 1941 bis 1952 getroffenen Maßnahmen zur steuerlichen Erleichterung der Erhaltung des Vorratsvermögens waren Gegenstand der vorangegangenen Untersuchungen. Ein zusammenfassender Überblick läßt erkennen, daß diese steuerlichen Maßnahmen alles andere als eine einheitliche Linie auszeichnete. Insbesondere folgende Alternativen wechselten einander ab:

- (1) Begünstigung sämtlicher (auf Grund der Besteuerungsart in Frage kommender) Wirtschaftsbetriebe oder nur einer Gruppe von ihnen.
- (2) Anknüpfung an einen effektiven Vorratsbestand (Anfangs- oder Endbestand des Geschäftsjahres) oder an einen unterstellten Vorratsbestand (stock de départ bzw. stock indispensable).
- (3) Berücksichtigung sämtlicher den Vorratsbestand bildenden Stoffe und Produkte oder nur einer Auswahl von ihnen.
- (4) Berücksichtigung des rein nominellen Wertzuwachses bzw. Scheingewinns (reale Erhaltung) oder des integralen Wertzuwachses (substanzielle Erhaltung).
- (5) Vollständige Steuerbefreiung oder partielle Steuerbefreiung des berücksichtigten Wertzuwachses.

Diese Unterschiedlichkeit des Ansatzes und des Ausmaßes der steuerlichen Vergünstigungsmaßnahmen kann nicht verwundern, wenn man berücksichtigt, daß ihre Schaffung weniger auf grundsätzlichen als auf praktischen Erwägungen beruhte und ihnen durch den übergeordneten Grundsatz der notwendigen Höhe des Steueraufkommens stets Begrenzungen gesetzt waren.

Von der zuletzt - durch das Dekret vom 7. 5. 1952 - getroffenen Regelung ist allerdings zu sagen, daß sie die umfassendste und konsequenteste Lösung darstellt, welche der französische Steuergesetzgeber dem Problem der steuerfreien Erhaltung des notwendigen Vorratsbestandes bei anhaltendem Preisanstieg bislang gegeben hat. Diese Regelung ist fest in der steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift für das Vorratsvermögen verankert, sie bezieht sich auf den notwendigen (in Zeitabständen einer Anpassung unterzogenen) Vorratsbestand, sie stellt den integralen Wertzuwachs dieses Bestandes von der Gewinnbesteuerung frei. Damit leistet sie mehr, als billigerweise von einer steuerrechtlichen Maßnahme erwartet werden darf, sie stellt nämlich den fiskalischen Beitrag zur substanziellen Erhaltung des durch den begünstigten Vorratsbestand repräsentierten Betriebs-

kapitals dar. Dies ist um so bemerkenswerter, als der Gesetzgeber in seiner entsprechenden Vergünstigungsmaßnahme für das Anlagevermögen, der Bilanzaufstockung - indem er hier nur einheitliche, die allgemeine Preishausse repräsentierende Jahreskoeffizienten vorsieht - lediglich dem Prinzip der realen Erhaltung Berücksichtigung schenkt.

Für alle der im vorigen Abschnitt behandelten steuerrechtlichen Vergünstigungsmaßnahmen gilt einheitlich, daß sie nicht den Sinn einer endgültigen Korrektur des Gewinnbegriffes nominaler Prägung haben. Sie sollen lediglich in Perioden eines nachhaltigen Anstiegs der Preise bei den Wirtschaftsgütern festzustellenden Wertzuwachs solange steuerbegünstigen oder steuerbefreien, als er notwendigerweise im Betriebsvermögen der Untemehmungen gebunden ist. Sobald der Vorratsbestand, dessen Erhaltung die Steuerbegünstigung des Wertzuwachses bedingt, nicht mehr notwendig ist, oder aber, sobald über den zweckgebundenen Wertzuwachs durch Auflösung oder Ausschüttung zweckentfremdend verfügt wird, kommt demselben der nur suspendierte Charakter des steuerpflichtigen Gewinns automatisch wieder zu, denn Sinn dieser steuerlichen Maßnahmen ist nicht eine Begünstigung des Sachwertbesitzers gegenüber dem Nominalwertbesitzer, sondern der Schutz des in den Wirtschaftsbetrieben eingesetzten Kapitals vor einer drohenden Substanzbesteuerung.

STATISTISCHER ANHANG

I. Statistik der französischen Preisentwicklung ⁺) 1938-1951

Jahr	Index der Großhandels- preise	Index der Einzelhandels- preise	Durchschnitt der beiden Indizes
1938	100	100	100
1939	105	108	106
1940	139	129	134
1941	171	150	161
1942	201	175	188
1943	234	224	229
1944	264	285	275
1945	375	393	384
1946	648	645	647
1947	989	1030	1010
1948	1712	1632	1672
1949	1917	1817	1867
1950	2166	1945	2056
1951	2651	2279	2465

⁺) Ministère des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:
Inventaire de la situation financière, Paris 1951, S. 110

II. Statistik der Liquiditätsentwicklung in Frankreich 1938-1951

Jahr	Allgemeines Kriterium (0)	Spezielles Kriterium 1 (1)	Spezielles Kriterium 2 (2)
1938	1,0	1,0	1,0
1944	3,6	0,8	1,0
1945	2,7	1,2	1,04
1946	1,3	1,1	1,05
1947	0,86	0,93	1,01
1948	0,61	0,84	0,99
1949	0,63	0,97	1,2
1950	0,7	0,99	1,3
1951	0,58	0,86	1,1

(0) Index Geldvolumen
Wert-Index (I) Produktion

(1) Index Gesamtkredit
Wert-Index (II) Produktion

(2) Index Handelswechselfiskont
Wert-Index (II) Produktion

Erläuterungen:

Geldvolumen = Notengeld + Buchgeld (Stand 31.12.)

Wert-Index (I) = $\frac{\text{Mengenindex Produktion} \times \text{Index Einzelh. Preise}}{100}$

Wert-Index (II) = $\frac{\text{Mengenindex Produktion} \times \text{Index Großhandels-Preise}}{100}$

Gesamtkredit = Summe der an die Wirtschaft gew. Kredite
(Stand 31.12.)

Quellen für die Berechnung obiger Indizes:

Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques: Inventaire de la situation financière, Paris 1951

H. Lauffenburger: Les Finances de 1939 à 1945, Paris 1947

III. Statistik der Gewinnbesteuerung der Industrie- und Handelsbetriebe in Frankreich

1. Einkommen-Steuern und Gewinnbesteuerung der Wirtschaftsbetriebe

Jahr	Anteil der Einkommen Steuern an den ordent- lichen öffentl. Einnahm.	Anteil der Gewinn- steuern a/die Unter- nehmungen an d. Ein- kommen-Steuern
1938	24, 61 %	21, 0 %
1940-1944		20, 0
1945	25, 54	14, 4
1946	16, 4	27, 1
1947	24, 8	34, 1
1948	26, 47	35, 7
1949	25, 1	43, 1
1950	29, 7	44, 0
1953	29, 63	
1955	30, 64	

2. Gewinnbesteuerung der Wirtschaftsbetriebe und Frankenentwertung

Jahr	Index der Gewinnsteuern a/die Untern.	Index der Großhandels- preise	Wert-Index (II) der Produktion	Mengen- Index d. Produktion
1938	100	100	100	100
1940-1944	252	202	108 ⁺⁺⁾	41 ⁺⁺⁾
1945	256	375	188	50
1946	692	648	544	84
1947	2109	989	979	99
1948	2835	1712	1935	113
1949	5100 ^{†)}	1917	2358	123
1950	7858	2166	2664	123
1951	10160	2651	3658	138

^{†)} angenäherte Größe

⁺⁺⁾ Index 1944

Erläuterungen: Gewinnsteuern a/die Unternehmungen = Taxe proportionnelle (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux); Impôt sur les sociétés; Taxe sur les bénéfices non distribués.

—— Quellen siehe nächste Seite.

Quellen für die Berechnung umseitiger Indizes:

Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:

Inventaire de la situation financière, Paris 1946 und 1951

Ministères des Finances: Aperçu sur le système fiscal français, Paris 1955

H. Lauffenburger: Les Finances de 1939 à 1945, Paris 1947

G. Marbot: La Législation fiscale, Paris 1953

QUELLEN - VERZEICHNIS

Verwendete Abkürzungen:

B. C. D.	=	Bulletin des Contributions directes
J. O.	=	Journal Officiel de la République Française
J. S.	=	Journal des sociétés civiles et commerciales
R. F.	=	La Revue Fiduciaire
R. Sci. Lég. fin.	=	Revue de Science et de Législation financière
Stat. Et. fin.	=	Statistiques et Etudes financières
S. W.	=	Saar-Wirtschaft

I. Laufendes Quellenverzeichnis unter Anführung des Originaltextes der französischen Zitate

- 1) Ministère des Finances et des Affaires Economiques:
Plan comptable général, Paris 1950, S. 55: Stocks. - Ensemble des marchandises, des matières ou fournitures, des déchets, des produits semi-ouvrés, des produits finis, des produits ou travaux en cours et des emballages commerciaux, qui sont la propriété de l'entreprise.
- 2) Ebenda, S. 55: Marchandises. - Objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état.
Matières premières. - Objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués.
Matières consommables. - Objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise, qui concourent seulement d'une manière indirecte à la fabrication.
- 3) Ebenda, S. 55: Déchets. - Résidus de matières et rebuts provenant de la fabrication.
- 4) Ebenda, S. 56: Produits semi-ouvrés. - Produits qui ont atteint un état déterminé de fabrication et qui sont disponibles pour des transformations ultérieures.
Produits finis. - Produits fabriqués par l'entreprise et qui sont destinés à être vendus, loués ou fournis.
Produits ou travaux en cours. - Produits ou travaux en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice et qui ne sont pas inscrits à un compte de magasin.
- 5) Ebenda, S. 56: Emballages commerciaux. - Objets destinés à contenir les produits ou marchandises qui sont livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Les emballages commerciaux comprennent d'une part, les emballages perdus qui sont vendus à la clientèle et, d'autre part, les emballages récupérables prêtés ou consignés aux clients.
- 6) Circulaire du 10 juin 1949, No 2253, zit. n. R. F. No 292, S. 19:
Les stocks doivent s'entendre de l'ensemble des marchandises, matières premières, produits et approvisionnements possédés par l'entreprise à la date de l'inventaire considéré et dont la vente, en l'état ou après

exécution d'opérations de fabrication ou de transformation, permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation.

- 7) Circulaire du 23 avril 1941, No 2162, zit.n. B.C.D. 1941, S. 271: Les approvisionnements en produits et ingrédients destinés à être consommés dans l'exploitation, tels que carburants, huiles de graissage etc. ...
- 8) Ebenda, S. 272: ... auxquels ne peut s'appliquer le terme de stock, qui suppose nécessairement un approvisionnement de marchandises ou de produits à la libre disposition de l'entreprise en vue de la vente ou d'opérations de fabrication.
- 9) J. Thielland: *Traité de comptabilité technique, juridique, économique*, Paris 1954, S. 315: ... soit par ignorance de son mode de calcul, soit volontairement pour profiter de marchés avantageux, soit encore, en période de dépréciation monétaire, pour parer au maximum les effets de cette dépréciation.
- 10) R. Masson: *Provisions pour renouvellement des stocks*, Paris 1944, S. 5: Ce stock-outil, c'est la quantité de matières premières, marchandises et approvisionnements de toute nature, nécessaires à chaque entreprise pour vivre, pour 'tourner' normalement. (*Le Quotidien Juridique* du 6 mai 1941).
Celui-ci est le stock qui correspond au cycle habituel de fabrication nécessaire pour maintenir à l'entreprise une activité normale; on suppose que ce stock est renouvelé complètement au bout de cette période de fabrication, laquelle est, selon le cas, de deux, trois mois ou plus. (O. Moreau-Néret, a.a.O.)
- 11) B. Petit: *La technique comptable supérieure*, Paris 1953, S. 236: La définition du stock-outil est simple: C'est le montant minimum des produits bruts, semi-ouvrés ou finis en dessous duquel il est impossible de descendre sans risquer d'amoindrir le rendement des usines, ateliers et magasins, et par conséquent, de mettre l'exploitation en difficulté.
- 12) M. Lecerclé: *Les provisions pour renouvellement des stocks*, Paris 1943, S. 10: Parce qu'il correspond à un besoin permanent de l'entreprise, à une nécessité de structure, on est presque fondé à dire que ce stock normal est moins une marchandise à vendre qu'une véritable immobilisation, qu'il est assimilable à un matériel d'exploitation.

- 13) B. Petit, a.a.O., S. 236: Économiquement, ledit stock est donc purement et simplement une immobilisation, indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise et qui ne pourra être dégagé que lors de la liquidation de cette entreprise. Son classement dans la rubrique des valeurs réalisables serait une erreur.
- 14) R. Masson, a.a.O., S. 5: Ce volant indispensable constitue un véritable outil de travail (d'où le terme de stock-outil), une immobilisation au même titre que l'outillage, les immeubles de l'exploitation.
- 15) J. Tabet: Bénéfice comptable et revenu d'entreprise, Paris 1953, S. 44: La théorie du stock-outil ... consiste à assimiler aux immobilisations et particulièrement à l'outillage le stock minimum ... nécessaire aux opérations normales de l'entreprise.
- 16) Vgl. E. Aufermann: Eiserner Bestand und Vorratsvermögen, Saar-Wirtschaft Nr. 11-12/1955, S. 19.
- 17) R. Masson, a.a.O., S. 5: Comme pour les autres immobilisations, les fluctuations de valeur ne devraient être imposées qu'en cas de réalisation, d'arrêt de l'entreprise, car tant que celle-ci marche, peu importe la valeur théorique de ce stock, on ne peut le réaliser, il faut le conserver intact quantitativement.
- 18) J. Lecerclé: Bilans et monnaie, Thèse Paris 1946, S. 177: ... l'estimation du 'stock-outil' doit, pour respecter la réalité économique, demeurer constante, tout comme l'évaluation comptable des matériels d'exploitation reste indifférente aux variations de prix qui peuvent se produire pendant la durée d'utilisation de ces matériels.
- 19) Code de Commerce, Ancien art. 9. -
Il est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers, et de ses dettes actives et passives, et de le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné.
- 20) Code de Commerce, Art. 9. (Décr. 22 sept. 1953):
Elle doit ... faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses pertes et profits.
Le bilan et le compte 'Pertes et profits' sont copiés sur le livre d'inventaire.

- 21) L. 24 juill. 1867, Art. 34. (Décr. -L. 8 août 1935):
A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration établit un inventaire, un compte de profits et pertes et un bilan.
- 22) A. Dalsace: *Le bilan, le compte de profits et pertes, le compte d'exploitation*, Paris 1947, S. 13 und 14:
... l'inventaire s'il peut être exact quant à la liste des éléments qui le compose, ne peut l'être en ce qui concerne leur valeur ... C'est dire qu'un inventaire doit être sincère, mais qu'il ne peut être rigoureusement exact.
- 23) L. Batardon: *L'inventaire et le bilan*, Paris 1950, S. 139:
... si l'inventaire doit se rapprocher le plus possible de la réalité des faits, il s'en faut que l'on puisse établir des règles précises pour l'évaluation exacte des divers postes qui le composent. La façon de procéder est à cet égard variable avec les genres de commerces et d'industries.
- 24) H. Villard: *L'exactitude et la sincérité des Bilans*, Paris 1947, S. V und VI: De toutes les anomalies qui parsèment notre droit, il n'en est pas de plus curieuse que celle-ci: la loi sur les sociétés, modifiée et reformée en 1935, a donné une prépondérance particulière au bilan comme moyen délictuel et étendu la domaine d'application de la loi pénale quant à la répression des bilans frauduleux, mais jamais elle n'a songé à donner aux justiciables les règles nécessaires pour assurer la sincérité des bilans.
On ne peut que regretter que le législateur n'ait pas cru nécessaire de prendre à son compte la réglementation de la présentation des bilans et défini les méthodes d'évaluation controversées.
- 25) P. Caujolle: *Le droit pénal des affaires*, Paris 1942, S. 91:
La loi n'a pas réglementé les conditions dans lesquelles les éléments d'actif et de passif doivent être évalués. Elle s'en est rapportée sur ce point à la sagacité des juges, qui eux-mêmes disposent, pour s'éclairer, des travaux de la doctrine.
- 26) H. Villard, a.a.O., S. 29 und 30:
Les inventaires et les bilans doivent être exacts et sincères. "L'exactitude matérielle, c'est-à-dire la conformité de l'inventaire et du bilan aux données de la comptabilité, n'est pas suffisante; il faut en outre qu les évaluations des postes de l'actif et du passif soient conformes à leur valeur effective ... " (zit. n. M. Constantin et Gautrat,

a.a.O., S.486).

Le bilan obéit à la règle de l'actualité. Cette règle s'entend de la nécessité de se placer, pour déterminer la consistance des éléments actifs et passifs du patrimoine social, au jour de la clôture de l'exercice annuel, sans avoir à tenir compte ni des événements antérieurs ni des événements postérieurs à cette date.

- 27) Ebenda, S.37: ... l'inventaire et le bilan des diverses valeurs devraient se faire à l'époque envisagée, autant que possible en tenant compte de la valeur réelle des biens inventoriés, étant entendu qu'il ne s'agit pas d'une valeur de liquidation mais d'une valeur d'exploitation.
- 28) Ebenda, S.37: ... les évaluations des stocks correspondront donc à l'importance des décaissements que l'exploitant devra effectuer pour se procurer la même marchandise à la date de clôture de l'exercice.
- 29) Code de Commerce, Art. 586.6: S'il n'a pas tenu des livres et fait exactement inventaire; si ses livres ou inventaires sont incomplets ou irrégulièrement tenus, ou s'ils n'offrent pas sa véritable situation active ou passive, sans néanmoins qu'il y ait fraude.
- 30) L. 24 juill. 1867, Art. 15. (Décr. -L. 8 août 1935) 5:
Les gérants qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes, ont sciemment publié ou présenté aux actionnaires un bilan inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société.
- 31) P. Caujolle, a.a.O., S.98:
Le délit comporte trois éléments: il faut, en premier lieu, qu'un bilan inexact ait été établi; il faut, en deuxième lieu, qu'il y ait eu présentation ou publication du bilan; enfin, la mauvaise foi est exigée.
- 32) Ebenda, S.99: Le texte concerne même les cas où les résultats du bilan ont été minorés, à l'effet de faire apparaître la situation de la société sous un angle défavorable, pour éviter par exemple le paiement d'impôts, ou pour provoquer la baisse des titres. Il interdit également la pratique des réserves occultes: tous les éléments d'actif doivent désormais figurer au bilan, pour concourir à la formation du bénéfice, qui doit être soit distribué, soit expressément mis en réserve.
- 33) A. Dalsace: Manuel des sociétés anonymes, Paris 1955, S. 223:
Aussi les tribunaux semblent-ils se montrer actuellement hésitants sur l'application de l'article 15, 5 de la loi de 1867.

- 34) P. Caujolle, a.a.O., S. 92:
Des fraudes fréquentes consistent ... à omettre de chiffrer les pertes résultant de la dépréciation ou des baisses de cours, à considérer comme une valeur acquise de simples plus-values non encore réalisées.
- 35) Ebenda, S. 110: ... qui doivent demeurer les mêmes, afin de permettre de comparer utilement les résultats des exercices successifs.
- 36) M. Lecerclé, a.a.O., S. 48 und 49:
... destinée à faire face à une éventuelle baisse des cours: décote variable d'entreprise à entreprise et d'exercice à exercice.
- 37) Ebenda, S. 49: ... certaines entreprises assignaient à leur stocks une estimation unitaire fixe ..., quelles que fussent les fluctuations des cours.
- 38) Vgl. M. Lecerclé, a.a.O., S. 61.
- 39) L. Batardon, a.a.O., S. 26:
Cette question est peut-être, de toutes les questions que soulève l'établissement du bilan, celle qui a été la plus controversée.
- 40) Vgl. L. Trotabas; Précis de science et législation financières, Paris 1944, S. 182 und 183.
- 41) Vgl. M. Le Roy: Un siècle de contributions directes, B. C. D. 1950, S. 183.
- 42) Décret du 24 avril 1940 complétant l'art. 21 'ter' de la loi du 11 juillet 1938 relative à l'organisation de la nation en temps de guerre - Application (J. O. 9/5/40, S. 3433): Art. 18. - ... les entreprises peuvent continuer à établir leurs bilans en évaluant leurs stocks suivant leurs méthodes. Toutefois, celles qui appliquent des estimations atténuées par rapport au prix de revient ou au cours du jour devront pour l'assiette des prélèvements limitatifs et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, apporter aux évaluations résultant de leurs méthodes habituelles ... les corrections indiquées aux Art. 19 ... ci-après.
Art. 19. - ... les évaluations seront rétablies au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient.
- 43) Décret du 30 janvier 1941, Art. 3. - (Siehe auszugsweisen Abdruck auf Seite XXXI nachfolgend.)
- 44) Desgl, S. XXXI nachfolgend.

- 45) Circulaire du 23 avril 1941, No 2162, zit.n. B.C.D. 1941, S. 279 und 280:
 ... les entreprises dont les bilans de 1940 n' étaient pas encore définitifs (c'est-à-dire approuvés par l'assemblée) à la date de la publication du décret du 30/1/1941 devront établir ces bilans en conformité des prescriptions de ce décret. Elles devront, en conséquence, y faire figurer l'évaluation au prix de revient (ou au cours de jour en cas de baisse) du stock existant à la clôture de l'exercice 1940 ...
- 46) L. Batardon, a.a.O., S. 231:
 Ainsi le texte de ce dernier membre de phrase débordait du cadre d'une simple prescription d'ordre fiscal et les règles tracées par le décret du 30/1/1941 devenaient obligatoires.
- 47) M. Lecerclé, a.a.O., S. 57:
 Le décret déborde ici le domaine fiscal; il édicte, sur un plan beaucoup plus général, une règle comptable que n'avait pas encore précisée, jusqu'à présent, la législation commerciale.
- 48) Circulaire du 15 avril 1946, No 2224, zit. n. Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes, 6^e Circulaires Nos 2214-2234, S. 58:
 Encore bien que la règle d'évaluation des stocks ... se trouve rappelée spécialement dans les textes concernant la revision des bilans, l'Administration estime que cette règle, qui n'est que la consécration de pratiques couramment admises dans le commerce et l'industrie, doit être considérée comme continuant à s'appliquer à la généralité des entreprises, qu'elles aient ou non réévalué leurs bilans.
- 49) Loi de finances du 23 décembre 1946, No 46-2914, J.O. 24/12/46: Art. 24. - ... Art. 17, 1^{er} alinéa (ainsi modifié). - Les contribuables ... sont tenus de faire connaître au contrôleur, dans le mois suivant la clôture de chaque exercice, la valeur - au prix de revient, ou au cours du jour de la clôture si ce cours est inférieur au prix de revient - du stock existant à la fin de l'exercice.
- 50) Circulaire du 23 juin 1947, No 2234, zit.n. Recueil off. etc. 6^e Circulaires Nos 2214-2234, S. 17:
 Bien entendu, c'est la valeur du stock ainsi déclarée qui doit entrer en compte pour la détermination du bénéfice net ou du déficit que les entreprises restent tenues de déclarer avant le 1^{er} avril.

- 51) Décret du 9 décembre 1948, No 48-1986, J. O. 1/1/49:
 Art. 10. - Les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient.
- 52) Circulaire du 10 juin 1949, No 2253, zit.n. Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes, 7^e Circulaires 2252-2272, S. 1 und 2:
 En réalité, cet article ne fait que consacrer le mode d'évaluation des stocks ... déjà prévu, en matière de revision des bilans, par l'article 9 du décret du 28/2/1946 et auquel, d'une manière générale, toutes les entreprises étaient pratiquement tenues de se conformer depuis 1941.
- 53) Etudes pratiques. L'évaluation du prix de revient des stocks, B. C. D. 1951, S. 113:
 Le prix de revient, dont il y a lieu de faire état, est, en principe, le prix de revient réel des matières premières, marchandises et produits considérés, c'est-à-dire la somme effectivement dépensée par l'entreprise pour les acquérir ou pour les fabriquer et non pas le prix de revient que comporteraient ces éléments s'ils étaient acquis ou fabriqués à la date de l'inventaire.
- 54) Ebenda, S. 113: ... si le prix de revient est, en fait, supérieur ou inférieur à la valeur réelle desdits éléments au moment de l'acquisition, c'est néanmoins le prix de revient effectif qu'il y a lieu de prendre en considération.
- 55) Circulaire du 23 avril 1941, No 2162, zit.n. B. C. D. 1941, S. 273:
 Il sera dégagé avec précision de la comptabilité dans les entreprises pratiquant le système de l'inventaire permanent. Il en sera de même dans les entreprises où l'inventaire extra-comptable permet l'identification des matières premières, marchandises et approvisionnements en stock et la connaissance des prix de revient détaillés correspondants.
- 56) Ebenda, S. 277 und 278: On ne saurait admettre qu'une entreprise vendant des produits ou des marchandises qui ne peuvent pas être différenciés suivant la date de leur acquisition ou de leur fabrication considère systématiquement - et sans être en mesure d'en justifier - d'une part comme sortis les articles achetés ou fabriqués le plus récemment et dont le prix de revient est le plus élevé, d'autre part restant en stock les articles les plus anciens et d'un prix de revient plus faible.

- 57) Ebenda, S. 273: ... il conviendra d'admettre les résultats d'une évaluation approchée obtenue en appliquant aux quantités en stock les prix unitaires moyens pondérés déterminés à l'aide des achats effectués au cours d'une certaine période. La durée de cette période doit être fixée en fonction de la rapidité avec laquelle le stock se renouvelle.
- 58) M. Lecerclé, a.a.O., S. 58:
... la période, immédiatement antérieure au bilan, qui correspond à la durée habituelle de renouvellement des stocks.
- 59) Circulaire du 23 avril 1941, No 2162, zit. n. B. C. D. 1941, S. 273:
... il s'entend du prix d'achat net des marchandises augmenté des frais accessoires ...
- 60) Etudes pratiques. L'évaluation du prix de revient des stocks, B. C. D. 1951, S. 115:
Les droits et taxes divers qui grèvent les achats constituent normalement un élément du prix de revient des produits correspondants.
- 61) R. F. No 292, S. 24 und 25:
... un système de paiements fractionnés qui consiste essentiellement à faire acquitter à chaque producteur la taxe sur le montant de ses ventes, déduction faite de celle qui figure sur ses factures d'achat du mois précédant ...
- 62) Le Chef d'entreprise No 33 du 15/9/1955, S. 270:
Les frais de fabrication ... s'entendent des frais concernant directement ou indirectement la fabrication, y compris, le cas échéant, les frais généraux et administratifs, dans la mesure où ils peuvent être considérés comme engagés pour les besoins de la fabrication. (J. O., Déb. Ass. Nat., 23/7/1955)
- 63) Etudes pratiques. L'évaluation de prix de revient des stocks, B. C. D. 1951, S. 114:
Ce prix de revient est fourni par la comptabilité des prix de revient ou, à défaut, déterminé par des calculs ou évaluations statistiques.
- 64) Circulaire du 23 avril 1941, No 2162, zit. n. B. C. D. 1941, S. 273:
... les frais de fabrication pourront ..., suivant une pratique courante, être répartis au prorata de ces dépenses entre les produits vendus et les produits en stock.

- 65) Ebenda, S. 273: ... en appliquant au coût des matières premières englobées dans ce stock les coefficients appropriés tirés de la comptabilité, dont l'adoption est justifiée par les conditions d'exploitation de l'entreprise, par exemple, le quotient, pour l'exercice considéré, du prix de revient de l'ensemble des produits fabriqués par le prix de revient de l'ensemble des matières premières mises en oeuvre.
- 66) Ebenda, S. 273: D'une manière générale ..., il conviendra, sauf exception dûment justifiée, de s'en tenir en pareille matière aux usages antérieurs des entreprises.
- 67) Décret No 46.147 du 5 février 1946, zit. n. B.C.D. 1946, S. 163: Art. 13. - Si la valeur réelle des marchandises ou des produits finis au jour de l'inventaire est inférieure à l'évaluation portée à l'actif, l'entreprise peut constituer, à due concurrence, une provision pour dépréciation.
- 68) H. Villard, a. a. O., S. 58: On regrettera que ce texte ait substitué la notion de faculté à celle d'obligation chaque fois qu'il s'agissait de provisionner une dépréciation constituant une perte acquise.
- 69) Ebenda, S. 59: On voit ainsi que le législateur n'a pas contribué à l'établissement du bilan exact.
- 70) Décret No 48-1089 du 29 juin 1948, J. O. 30/6/1948: Art. - Si la valeur réelle des marchandises, matières, produits semi-ouvrés, produits finis et emballages commerciaux en stock au jour de l'inventaire est inférieure au prix de revient ... l'entreprise doit constituer à due concurrence, des provisions pour dépréciation.
- 71) R. F. No 292, S. 26: Le cours du jour ... est le prix auquel les matières premières ou produits envisagés étaient vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Ce prix résulte en général des tarifs en vigueur à cette date ou des mercuriales publiées à la même date ou à la date la plus rapprochée de celle dudit inventaire.
- 72) B. Petit, a. a. O., S. 232: ... dans le cas exceptionnel où ce prix de revient serait, à la date de l'inventaire, supérieur au cours du jour du produit demi-fini se trouvant au stade postérieur de fabrication, l'évaluation desdits produits pourrait, par la constitution d'une provision pour dépréciation, être ramenée à

ce dernier cours. L'Administration précise que cette dernière solution ne s'applique qu'aux produits qui sont fabriqués en vue de ventes futures. (J. O., Déb. Ass. Nat., 4/3/1953)

- 73) Circulaire No 2162 du 23 avril 1941, zit.n. B.C.D. 1941, S. 273:
Les marchandises qui ne font pas l'objet d'un marché régulier et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu ne peuvent être, en principe, évaluées au-dessous du prix de revient que si elles ont subi, par suite de circonstances telles que détériorations matérielles, changements de mode ou pertes de débouchés, une dépréciation certaine. En pareils cas, la règle d'évaluation d'après le cours du jour conduit à estimer ces marchandises à leur valeur probable de réalisation.
- 74) J. Lecercle, a.a.O., S. 12:
... mettre la comptabilité au service du contrôle des prix.
- 75) J. Fourastier: La comptabilité, Paris 1954, S. 89:
... que la comptabilité industrielle est encore dans l'enfance et qu'il n'y a pas en France une entreprise sur dix où les prix de revient soient seulement recherchés.
- 76) Ministère des Finances et des Affaires Economiques:
Plan comptable général, Paris 1950, S. 142: Prix de revient d'achat, représentant tout ce qu'on coûté les marchandises et les matières en stock, jusqu'au moment où la mise en stock est réalisée.
- 77) Ebenda, S. 91: Prix de vente au cours du jour de l'inventaire sous déduction d'une décote forfaitaire, fixée dans les conditions prévus par le plan professionnel, et représentant, compte tenu des circonstances, le bénéfice du vendeur et les frais de distribution.
- 78) Ebenda, S. 153: ... une organisation des comptes de stocks, qui permet de connaître, en cours d'exercice, les existants en stocks, en quantités et en valeurs.
- 79) Ebenda, S. 91: Prix de revient d'achat moyen pondéré après la dernière entrée en magasin.
- 80) Ebenda, S. 153: La valeur de chacune des sorties de stocks, à constater dans un compte d'inventaire permanent, est obtenue en appliquant aux quantités sorties, la valeur moyenne pondérée qui résulte de l'ensemble des entrées de la période.

- 81) Ebenda, S. 139: Durée périodique pour l'ensemble de laquelle on calcule les prix de revient.
- 82) Ebenda, S. 142: Prix de revient de production, représentant tout ce qu'on coûté les produits semi-ouvrés ou finis créés par l'entreprise et mis en stock, jusqu'au moment où cette mise en stock est réalisée.
- 83) Ebenda, S. 91: Prix de revient de production moyen pondéré établi par des calculs statistiques, lorsque l'entreprise est en mesure d'utiliser ce procédé d'évaluation.
- 84) Ebenda, S. 91: ... prix de vente au cours du jour de l'inventaire sous déduction d'une décote forfaitaire, fixée dans les conditions prévues par le plan professionnel, et représentant, compte tenu des circonstances, le bénéfice du vendeur et les frais de distribution.
- 85) Ministère des Finances et des Affaires Economiques:
Plan comptable général, Paris 1950, S. 91:
Prix de revient de production moyen pondéré après la dernière entrée en magasin.
- 86) Vgl. E. Aufermann: Französische Fachausdrücke des Verrechnungswesens, Saar-Wirtschaft No 2/1954, S. 13.
- 87) P. Iff: Les méthodes d'évaluation des stocks avec applications au cas d'instabilité monétaire, Dissertation Bern 1953, S. 64:
L'utilisation correcte de cette méthode demande une organisation comptable, en particulier de l'inventaire permanent, très perfectionnée, sinon l'établissement des prix de revient ne pourra se faire qu'avec de gros retards, et la comptabilité en serait troublée.
- 88) J. Thielland, a.a.O., S. 268:
... à notre avis, la tenue de la permanence d'inventaire dans une comptabilité analytique d'exploitation tenue parallèlement à la comptabilité générale constitue une erreur technique.
- 89) Ministère des Finances et des Affaires Economiques:
Plan comptable général, Paris 1950, S. 90:
Lorsque la valeur au cours du jour de l'inventaire des marchandises, matières ou produits en stock est inférieure au prix d'évaluation déterminé comme il est dit ci-dessus, l'entreprise doit constituer une provision pour dépréciations.

- 90) J. Thielland, a.a.O., S. 277:

Il semble que la généralisation est trop absolue et qu'il convienne de distinguer entre les stocks achetés et les stocks fabriqués. Pour les premiers, nous estimons préférable d'adopter comme prix de comparaison le prix d'achat augmenté des frais accessoires, et de réserver le prix défini par le plan uniquement pour les stocks fabriqués.

- 91) J. Lecerclé, aa.O., S. 12:

Ils cherchaient beaucoup moins à déterminer la situation financière d'une entreprise et les prix de revient qu'elle obtient réellement, qu'à fixer un bilan d'ensemble de la profession et à permettre l'élaboration d'un prix de revient professionnel. Ils prétendaient mettre la comptabilité au service du contrôle des prix.

- 92) J. Thielland, a.a.O., S. 138:

... est apportée uniquement dans le but de rendre comparables entre eux les prix de revient des différentes entreprises en vue d'une réglementation des prix.

- 93) M. Pulby: 3^e cycle de perfectionnement des méthodes de calcul du prix de revient, zit. n. J. Thielland, a.a.O., S. 293:

C'est le seul moyen d'obtenir des prix de revient complets comparables.

- 94) J. Thielland, a.a.O., S. 286 und 287:

... il faut, avant tout, que la comptabilité fournisse le bilan et le compte de pertes et profits de l'entreprise et non ceux d'une entreprise hypothétique.

Il n'est nullement indispensable que le prix de revient professionnel figure dans les comptes. Il peut fort bien être établi d'une façon extra-comptable en ajoutant au prix de revient d'entreprise les éléments complémentaires nécessaires à cet effet, à condition que le prix de revient d'entreprise soit correctement établi et qu'il le soit dans toutes les entreprises selon les mêmes principes.

- 95) J. Fourastier, a.a.O., S. 102:

En réalité, la mise en œuvre d'une comptabilité précise de prix de revient est toujours délicate. En pratique, seules les importantes entreprises industrielles et agricoles ont intérêt à tenir ses comptes. Le plan comptable sera pour elles un guide sûr.

- 96) H. Villard, a.a.O., S. 115:
Le système du plan comptable ... ne peut être appliqué à la France, pays en majorité de petites et moyennes entreprises, déjà difficilement comparables entre elles et encore plus difficilement comparables avec les plus importantes. La structure financière, l'équipement industriel, les procédés techniques, les méthodes commerciales, les procédés d'exploitation varient d'une entreprise à l'autre, suivant leur ancienneté, leur développement, leurs transformations; il est aussi impossible de les uniformiser que de standardiser leurs systèmes comptables. Chaque établissement doit avoir son plan particulier, adapté par des techniciens avertis aux besoins de son exploitation.
- 97) Décret No 48-1089 du 29 juin 1948, J. O. 30/6/1948:
Art. 12. - Le prix de revient est constitué:
(3) Pour les produits semi-ouvrés, les produits finis et les emballages commerciaux fabriqués, par le prix de revient des matières utilisées, ainsi que par les frais de fabrication et les dotations aux comptes d'amortissements et de provisions concernant les éléments concourant à la fabrication.
(4) Ces prix de revient sont fournis par la comptabilité des prix de revient ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluations statistiques.
- 98) L. Chardonnet: Traité théorique et pratique de technique comptable approfondie, Paris 1951, S. 123:
Une seule solution nous paraît possible: elle consiste à inscrire au bilan le prix de revient complet des stocks, déterminé en fonction de toutes les charges de l'entreprise, et à constituer au Passif une provision permettant de tenir compte des probabilités d'encaissement des valeurs portées à l'Actif sous cette rubrique.
- 99) L. Chardonnet, a.a.O., S. 123:
Cette provision, que l'on peut intituler 'provision pour ajustement du prix de revient des stocks', devrait s'élever en principe au montant des frais généraux et charges supplétives incorporés dans ce prix de revient.
- 100) J. Lecerclé, a.a.O., S. 177:
Quant à l'Administration, elle se montrait, en cette matière, moins rigoureuse que le Conseil d'Etat. Sans laisser l'estimation des stocks à la discrétion des contribuables, ses contrôleurs, sauf les cas d'abus

manifestes, mettaient assez rarement en cause les méthodes d'évaluation des stocks, surtout lorsqu'elles se présentaient comme une règle traditionnelle de l'entreprise. Mais il ne s'agissait là que d'une simple tolérance, sur laquelle l'Administration, forte de la jurisprudence du Conseil d'Etat, pouvait revenir de son propre chef, à n'importe quel moment.

- 101) P. Caujolle, a. a. O., S. 110:

La fixité du bilan, ainsi introduite dans notre législation, concerne à la fois la forme du bilan, qui doit être présenté désormais sous les mêmes rubriques, et les méthodes d'évaluation, qui doivent demeurer les mêmes, afin de permettre de comparer utilement les résultats des exercices successifs. Les amortissements doivent également être comptabilisés selon des méthodes immuables et leur taux ne peut pas varier, sauf évidemment si des événements imprévus justifient un recours à des amortissements extraordinaires.

- 102) Verfasser ungenannt: Die Bilanz der französischen Aktiengesellschaft, Saar-Wirtschaft No 20-21/1954, S. 13.

- 103) René Gain - Pierre Delaisi: Les sociétés à responsabilité limitée, Paris 1949, S. 175 und 176:

C'est l'intérêt fiscal qui, d'une façon insidieuse, mais efficace, conduit à l'abandon progressif du système de la liberté. Il faut noter, en effet, qu'en France, la coexistence de deux comptabilités l'une pour le fisc, l'autre pour les associés et créanciers ne saurait être admise. Il en est autrement en Allemagne où les sociétés peuvent avoir un bilan fiscal distinct du bilan commercial. Cette méthode étant condamnée dans notre pays, la législation et la pratique administrative orientent les sociétés vers le système du bilan réglementé.

- 104) Verfasser ungenannt: Die Bilanz der französischen Aktiengesellschaft, Saar-Wirtschaft No 20-21/1954, S. 13.

- 105) J. Tabet, a. a. O., S. 59:

En cas de hausse général des prix, l'évaluation des stocks fait apparaître pour un stock de même consistance en fin d'exercice un bénéfice monétaire purement fictif.

- 106) Ebenda, S. 58:

Le potentiel de production doit être sauvegardé dans tous les cas, c'est-à-dire que l'entreprise doit pouvoir fournir sur le marché la même

quantité de produits ou de services et assurer le renouvellement du capital technique nécessaire à cette production par une épargne préalable, l'amortissement, avant de se considérer en gain ou en perte.

- 107) B. Petit, a.a.O., S. 276:

... ce n'est pas le maintien du capital à une valeur donnée qui en assure la fixité, mais son accroissement proportionnel au degré de dépréciation de la monnaie.

- 108) P. Iff, a.a.O., S. 131:

En général, les prix ont plutôt tendance à se consolider en hausse ou à baisser dans une proportion moins forte, ce qui a pour conséquence que la perte de substance subie ne peut être intégralement résorbée.

- 109) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:

Inventaire de la situation financière, Paris 1946, S. 153:

... l'expansion du volume global des moyens de paiement ne s'explique, pendant cette période, que par les besoins de la Trésorerie, qui ont entraîné le recours aux avances de la Banque de France ...

- 110) R.F. No 245/1948, S. 2:

La reconstitution des stock-outils ... a été partiellement réalisée, sans se traduire immédiatement par un accroissement équivalent de biens offerts au public.

- 111) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques, a.a.O., S. 157:

... la constitution d'un supplément d'avoirs non indispensables à la marche normale des affaires et qui, par suite, se trouveraient disponibles pour soutenir un mouvement spéculatif ou une simple attente de la hausse des prix.

- 112) J. Lecerclé, a.a.O., S. 180:

Cette hausse rapide et continue ne pouvait ... être financé que par des prélèvements de plus en plus importants sur les bénéfices. Rien que pour maintenir le stock à son niveau normal - condition première de la permanence de l'entreprise - l'industriel se trouvait dans l'obligation de frapper d'indisponibilité, de s'interdire de distribuer, pour la consacrer à l'achat des marchandises de remplacement, une certaine quote-part de cet enrichissement nominal en francs accusé brutalement, aveuglement, pourrait-on dire, par la balance de son bilan. Il importait au plus haut point de 'neutraliser' cette quote-part, béné-

fice économiquement de mauvais aloi; il convenait de la maintenir intacte, de la soustraire à des préservements fiscaux qui rendraient difficile, et parfois même impossible, la reconstitution du stock.

- 113) M. Lecerclé, a. a. O., S. 9:

Comme on est en période de hausse, le bénéfice comptable est constitué:

- a) Par le profit commercial proprement dit réalisé sur les ventes intervenues en cours d'exercice ...;
- b) Par la plus-value monétaire accusée par l'estimation au nouveau prix de revient (en hausse) du stock existant à la fin d'exercice.

- 114) Ebenda, S. 10: La prudence commande de l'isoler du bénéfice comptable actuel. On obtiendra ce résultat par la constitution d'une provision correspondant à l'accroissement en valeur du stock au cours de l'exercice, les cours de fin d'exercice étant provisoirement supposés être ceux auxquels on pourra opérer le renouvellement.

- 115) Ebenda, S. 10: ... la provision ne devra pas seulement compenser la plus-value de la portion de stock subsistant en fin d'exercice, mais aussi l'augmentation de la valeur de renouvellement de la partie du stock qui n'a pu être remplacée. Pour parvenir à ce résultat on deduirait donc du bénéfice, sous forme de provision, une somme égale à l'accroissement en valeur, au cours de l'exercice, du stock du début, supposé maintenu constant en quantité.

- 116) G. Bruendler: Bénéfice réel en fonction du pouvoir d'achat, Paris 1954, S. 45:

Nous estimions, jusqu'à présent, que n'importe quelle hausse de la matière première, qui se traduisait par du bénéfice investi dans le stock, ne devait pas être considérée comme du bénéfice réel.

- 117) Ebenda, S. 46: Nous faissions fausse route lorsque nous ne savions pas distinguer entre:

- a) les bénéfices (ou pertes) comptables fictifs absorbés par le stock par suite de la modification du pouvoir d'achat de la monnaie, et
- b) les bénéfices (ou pertes) comptables et réels absorbés par le stock représentant un véritable accroissement (ou une véritable diminution) de la fortune.

- 118) Ebenda, S. VII: ... la réévaluation périodique des stocks d'entrée sur la base des mouvements de l'indice général des prix,

- 119) Ebenda, S. 35: ... constitué par les capitaux propres de l'entreprise capables toujours de produire, d'acheter et de vendre la même quantité de produits avec ni plus ni moins de soucis financiers aujourd'hui qu'hier.
- 120) F. Bied-Charreton: Le nouveau régime de détaxation permanente des plus-values sur stocks, B.C.D. 1952, S. 380:
... de vouloir assurer les entreprises contre les conséquences de toutes les variations de prix.
- 121) Ebenda, S. 380: ... la charge financière résultant de l'accroissement de valeur des stocks est très inégale pour les entreprises, puis-qu'elle dépend de la mesure dans laquelle peut intervenir le crédit des fournisseurs. Il pourrait y avoir là une base d'exonération sélective qui permettrait de ménager les intérêts du Trésor tout en tenant mieux compte des situations particulières.
- 122) M. Lecerclé, a.a.O., S. 11:
Dans la mesure où, à la fin d'un exercice déterminé, le stock réel excède quantitativement le stock normal, la plus-value monétaire contenue dans cet excédent n'est sans doute pas encore un bénéfice liquide, mais, comme on est ... en période de hausse, c'est néanmoins un bénéfice acquis, car il n'est pas techniquement grevé d'une charge de remplacement ...
- 123) A. Bisson: L'inflation française, Paris 1953, S. 56:
... en période d'inflation permanente (comme celle qu'a vécue la France depuis 1914) les porteurs de francs-billets ont le souci de les transformer dans le plus bref délai en valeurs réelles. La discussion des prix n'est plus qu'un souvenir de l'âge d'or.
- 124) P. Iff, a.a.O., S. 137:
La passivité des consommateurs aidant, ... les prix qui peuvent leur être imposés sont alors bien supérieurs au prix du rachat effectif ou du coût de reproduction.
- 125) A. Bisson, a.a.O., S. 56:
... que la seule annonce des hausses de salaires entraînait un gonflement des prix, préparé par la disparition des produits sur le marché, de telle sorte qu'une fois l'augmentation accordée, rien n'était changé.

- 126) R.F. No 245, S. 14:
 ... la valeur réelle de leurs fonds de roulement se réduit constamment pour la raison dominante que la hausse des prix de revient précède le relèvement des prix de vente, et ..., dans ces conditions, pour réaliser une production, même égale en volume, ils éprouvent des besoins de fonds régulièrement croissants.
- 127) P. Iff, a.a.O., S. 133:
 L'intérêt servi aux capitaux empruntés est un exemple typique de charge qui perd de son importance relative à l'égard des prix de revient, quand sévit l'inflation.
- 128) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques, a.a.O., S. 178:
 Une ... manifestation de la situation économique et financière c'est le stockage excessif des produits tant dans les exploitations agricoles que dans les entreprises industrielles et dans les magasins du commerce. Aucune précision chiffrée ne peut être donnée sur un phénomène dont l'existence et l'accentuation récente sont certaines.
- 129) Vgl. R.F. No 245/1948, S. 2.
- 130) J. Lecerclé, a.a.O., S. 51:
 En comptabilité, un franc n'est pas un certain pouvoir d'achat, ni une certaine quantité d'or: c'est une unité de compte, dont la loi nationale impose l'emploi sans correctif au teneur de livres, même au milieu des plus grands désordres monétaires, en vertu de cette fiction que, tant que l'Etat n'en a pas autrement décidé, tous les francs qui prennent place dans la comptabilité sont égaux entre eux.
- 131) Ebenda, S. 178:
 ... a pour conséquence, et c'est le résultat désiré, de laisser provisoirement en dehors des profits distribuables, c'est-à-dire de consolider dans l'entreprise la part du bénéfice d'exploitation qui, en période de hausse, a été ou sera nécessaire au financement de la dépense supplémentaire exigée par la maintien quantitatif du stock.
- 132) M. Lecerclé, a.a.O., S. 49:
 L'Administration était d'ailleurs assurée, au cas où les cours se maintiendraient, de retrouver, un jour ou l'autre, sous forme de bénéfices de liquidation, les plus-values momentanément soustraites à l'impôt.

- 133) Vgl. H. Lauffenburger: Les finances de 1939 à 1945, Paris 1947, S. 173 und 174.
- 134) Vgl. A. Bisson, a.a.O., S. 49.
- 135) Ministère des Finances: La réglementation actuelle des prix, Stat. Et. Fin. No 74/1955, S. 117:
... il est bien plus souple, spécialement en ce qui concerne les délais qui s'écoulent entre une situation économique nouvelle et sa répercussion dans les prix.
- 136) Vgl. A. Bisson, a.a.O., S. 49.
- 137) Vgl. ebenda, S. 49.
- 138) Ministère des Finances, a.a.O., S. 115 und 116:
Le prix à fixer est déterminé en faisant la moyenne pondérée entre les prix de revient examinés, compte tenu de l'importance relative de chaque catégorie d'entreprises considérées, par rapport à l'ensemble de la production.
- 139) A. Bisson, a.a.O., S. 49 und 50:
Ce sont les syndicats professionnels qui traitent avec l'Administration et lui soumettent les éléments de prix en matière de prix taxés et contrôlés, éléments qui cherchent à couvrir le prix de revient de l'entreprise la plus coûteuse, dégageant ainsi pour les autres une rente souvent confortable.
- 140) Ebenda, S. 51: ... ce ne sont ni le prix du marché, ni le prix de revient, qui servent de base aux transactions, mais des prix qui sont fixés par des ententes de fait.
- 141) Décret du 9 août 1953, zit. n. Stat. Et. Fin. No 74/1955, S. 121 u. 122:
... sont prohibées ... toutes les actions concertées, conventions expresses ou tacites ou coalitions, sous quelque forme et pour quelque cause que ce soit, ayant pour objet ou pouvant avoir pour objet d'entraver le plein exercice de la concurrence, en faisant obstacle à l'abaissement des prix de revient ou de vente ou en favorisant une hausse artificielle des prix.
- 142) J. Dufour: Droit économique et droit fiscal, R. Sci. Lég. fin. No 4/1953, S. 706:
Il est ... parfaitement possible, même en phase de hausse, de vendre ... sur la base du coût d'acquisition: le crédit est là, grâce auquel l'entre-

preneur ... reconstituera ses stocks à leur coût actuel, pour majoré qu'il soit.

- 143) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:
Inventaire de la situation financière, Paris 1951, S. 89:
... de fournir aux entreprises les moyens de financement qui leur étaient indispensables et d'éviter qu'une inflation de crédit n'aggrave la situation monétaire.
- 144) Décision du Conseil National du Crédit, zit.n. R.F. No 227/1947, S. 7:
Le crédit doit servir à accroître la production et ne pas à favoriser la réduction des marchandises en circulation.
- 145) Ebenda, S. 8: ... d'obtenir tous les allègements possibles, sans toutefois porter atteinte à la productivité des entreprises.
- 146) Conseil National du Patronat français, déclaration du 10/10/1947, zit.n. R.F. No 234/1947, S. 6:
Les décisions du Conseil du Crédit ont pour effet de placer les entreprises industrielles et commerciales sous la tutelle des banques ...
- 147) R.F. No 234/1947, S. 6:
Ainsi l'étreinte de l'Etat se reserre dans le domaine du crédit, et le secteur non privilégié des entreprises risque d'être acculé à des liquidations d'actifs réalisables, comme les bons du Trésor, d'actifs superflus et de stocks en excédents ou même normaux et de recourir en définitive au marché noir de l'argent.
- 148) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques, a.a.O., S. 89:
... il s'agissait essentiellement d'éviter qu'un abus général de crédit permît à la hausse des prix de se poursuivre, alors que les pénuries avaient à peu près cessé ...
- 149) R.F. No 276-77/1951, S. 4:
Les limites abusives de crédit risquent d'entraîner une liquidation des stocks et de provoquer la hausse des prix, par la précipitation du consommateur à acheter.
- 150) L. Chardonnet, a.a.O., S. 99:
L'expérience a permis de constater que l'importance du crédit diminuait considérablement en période de troubles monétaires.

- 151) Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:
L'inventaire de la situation financière, Paris 1946, S. 60 und 61:
... les impôts sur le revenu, pièce maîtresse d'un système fiscal moderne (73 p. 100 de recettes fiscales aux Etats-Unis et 51 p. 100 en Grande Bretagne) ne tiennent en France qu'une place relativement faible dans l'ensemble des rendements fiscaux.
- 152) Vgl. Ministère des Finances: La Documentation française, No 2.075/1955 'Aperçu sur le système fiscal français', S. 5.
- 153) Vgl. ebenda, S. 14 i. Verb. m. l'inventaire de la situation financière, Paris 1951, S. 263 und 264, sowie S. 42.
- 154) Vgl. H. Lauffenburger, a.a.O., S. 113.
- 155) Vgl. No 2.075/1955 'Aperçu sur le système fiscal français', S. 6.
- 156) Vgl. Ministère des Finances: L'Impôt de solidarité nationale, Stat. Et. Fin. No 10/1949, S. 734.
- 157) Vgl. No 2.075/1955 'Aperçu sur le système fiscal français', S. 6.
- 158) Vgl. ebenda, S. 6.
- 159) Code Général des Impôts, Art. 38:
Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs de l'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.
- 160) No 2.075/1955 'Aperçu sur le système fiscal français', S. 12:
Ainsi sont frappés, outre le profit provenant de l'exploitation courante, les plus-values intervenues sur tous les éléments du patrimoine, même si elles résultent du jeu de la dépréciation de la monnaie.
- 161) J. Lecerclé, a.a.O., S. 174 und 175:
Si ... les troubles monétaires s'accompagnent, comme c'est généralement le cas, d'un régime de surfiscalité et si le tarif des impôts commerciaux atteint un taux tel que le bénéfice restant à l'entreprise peut ne plus permettre la reconstitution intégrale du stock, les mesures d'allégement fiscal deviennent alors d'une nécessité vitale.

- 162) Loi No 48-809 du 13 mai 1948 (siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXXI nachfolgend.)
- 163) P. Coulbois: Aménagements fiscaux, Sci. Lég. fin., No 4/1953, S. 790:
Pratiquement, les entreprises dont la fraction de bénéfice devant être taxée au taux réduit (14 %) n'excédait pas $\frac{2}{7}$ du bénéfice imposable avaient intérêt à ne pas profiter du jeu de l'article 6 de la loi du 13/5/1948 et à rester imposées au taux unique de 24 %.
- 164) B. Petit, a. a. O., S. 287:
... suivant des modalités de calcul n'ayant à la fois qu'un rapport lointain avec le fond du problème et qu'un but fiscal immédiat et bien déterminé: diminuer les moins possibles les entrées d'impôts dans les caisses du Trésor ...
- 165) Décret No 48-1986 du 9 décembre 1948 (Siehe auszugsweisen Abdruck S. XXXIII nachfolgend.)
- 166) Décret No 49-367 du 17 mars 1949 (Siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXXIV nachfolgend.)
- 167) Vgl. Circulaire No 2253 du 10 juin 1949, in Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes, 7^e Circulaires Nos 2252-2272, S. 12.
- 168) Décret No 50-1261 du 6 octobre 1950 (Siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXX nachfolgend.)
- 169) Circulaire No 2253 du 10 juin 1949, a. a. O., S. 2:
... a-t-il paru opportun, en vue d'alléger la trésorerie, d'atténuer provisoirement la charge fiscale afférente aux bénéfices ainsi réinvestis ...
- 170) Vgl. Circulaire No 2253 du 10 juin 1949, a. a. O., S. 18 und 19.
- 171) Vgl. Circulaire No 2266 du 3 novembre 1950, in Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes, 7^e Circulaires 2252-2272, S. 8.
- 172) J. Thielland, a. a. O., S. 310:
L'inscription aux charges de la dotation aux approvisionnements techniques corrige, à due concurrence, la fictivité du bénéfice mais ne donne évidemment pas un résultat exact.

- 173) Vgl. Circulaire No 2253 du 10 juin 1949, a.a.O., S. 18.
- 174) J. Thielland, a.a.O., S. 310:
L'approvisionnement technique tel qu'il est prévu par le décret de 1948 est une mesure purement fiscal n'ayant aucune signification économique, financière ou comptable et qui n'apporte pas la solution du problème de la gestion des stocks.
- 175) Loi No 51-29 du 8 janvier 1951, J. O. 9/1/1951:
Art. Premier, § 1 d)²⁰ Atténueront la charge fiscal frappant les bénéfices investis dans les stocks au cours de l'année 1950 ou des exercices clos en 1950.
- 176) Décret No 51-308 du 8 mars 1951 (Siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXXVI nachfolgend.)
- 177) Circulaire No 2272 du 29 décembre 1951, zit. n. B. C. D. 1952, S. 138:
... a été réservé aux matières et produits pour lesquels la comparaison des prix moyens des six derniers mois de 1949 et des six derniers mois de 1950 a fait apparaître une hausse importante.
- 178) Ebenda, S. 157: Il s'ensuit que, dans le cas général où la durée de rotation du stock est inférieure à douze mois, la déduction ainsi pratiquée sur les résultats de l'exercice 1950 entraînera, en principe, une augmentation d'égal montant du bénéfice imposable de l'exercice 1951.
- 179) Décret du 30 janvier 1941 relatif aux provisions pour renouvellement des stocks (Siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXXI nachfolgend.)
- 180) Circulaire No 2162 du 23 avril 1941, zit. n. B. C. D. 1941, S. 265:
... à admettre également le principe de l'exonération des bénéfices appelés à financer le maintien ou la reconstitution des stocks.
- 181) Vgl. P. Bosvieux: Du droit des différents participants aux bénéfices sur les 'provisions' constituées pour renouvellement de l'outillage, du matériel et du stock de départ, Journal des Sociétés civiles et commerciales No 4/1942, S. 277.
- 182) P. Iff, a.a.O., S. 145:
L'administration fiscale, qui jusqu'alors s'était refusée à admettre l'existence d'un 'stock-outil', a fait ainsi un premier pas en le reconnaissant.
- 183) Circulaire No 2162 du 23 avril 1941, a.a.O., S. 279:
... de permettre la création de disponibilités suffisantes pour assurer le

renouvellement du stock. Pour répondre à cet objet, il est nécessaire qu'elle soit effectivement prélevée sur des bénéfices.

- 184) Ebenda, S. 288: ... d'exonérer provisoirement, durant l'existence de l'entreprise, les bénéfices dont l'investissement dans le stock conditionne le maintien, ou la reconstitution de ce dernier.
- 185) Ebenda, S. 288: ... le stock étant alors réalisé et l'exploitant dégagé du soin de le renouveler.
- 186) P. Iff, a.a.O., S. 145:
Le façon dont ce stock a été déterminé est forcément arbitraire, car à la date du recensement, la plupart des entreprises possédaient un stock supérieur à leurs besoins.
- 187) J. Lecerclé, a.a.O., S. 192:
... pour de nombreux produits, le coefficient réel de hausse avait été sensiblement supérieur à celui (0,25 ou 0,20) résultant de l'arrêté.
- 188) M. Lecerclé, a.a.O., S. 75:
La provision, dès lors, n'était plus apte à remplir complètement sa fonction technique, elle ne neutralisait que partiellement la hausse réelle de l'exercice.
- 189) Arrêté du 20 avril 1941, zit.n. B.C.D. 1941, S. 259:
... les indices résultant des autorisations de hausse régulièrement accordées par les organismes centraux de fixation des prix avant la date de clôture de l'exercice.
- 190) P. Iff, a.a.O., S. 148:
Le blockage des provisions franches d'impôts a été ordonné par le législateur afin d'empêcher les entreprises d'utiliser les fonds disponibles dans des buts spéculatifs ...
- 191) H. Lauffenburger, a.a.O., S. 99:
... neutraliser jusqu'au retour progressif à l'abondance des réserves monétaires dont l'emploi immédiat en phase de pénurie aurait pu devenir dangereux.
- 192) Ordonnance No 45-1820 du 15 août 1945, Exposé des motifs, J.O. 16-17/8/1945:
En même temps, la réglementation compliquée des provisions pour la reconstitution des stocks et du prélèvement temporaire sur les excédents des bénéfices sera supprimée; il en résultera pour les contribuables et

pour l'administration une simplification très appréciable.

- 193) Vgl. P. Bosvieux, a. a. O., S. 292 ff., insbes. S. 297.
 L. Chardonnet, a. a. O., S. 58 ff. und S. 76 ff.
 M. Lecerclé, a. a. O., S. 16 ff. und S. 100 ff.
- 194) Vgl. L. Batardon, a. a. O., S. 457 ff.
 A. Dalsace; *Le Bilan, sa structure, ses éléments*, Paris 1946, S. 140.
 P. Masson, a. a. O., S. 168 ff.
- 195) Circulaire du 26 mars 1941, zit. n. M. Lecerclé, a. a. O., S. 15:
 Les provisions pour renouvellement des stocks ... qui constituent, en réalité, des réserves de prévoyance prélevées sur les bénéfices.
- 196) M. Lecerclé, a. a. O., S. 15:
 ... le Fisc, chargé d'appliquer une loi d'impôt, s'est cantonné dans son domaine propre et se n'est pas prononcé sur le caractère juridique des provisions en cause.
- 197) Arrêt de la Cour de Cassation (Chambre sociale) du 15/7/1943, zit. n. M. Lecerclé, a. a. O., S. 16:
 ... le pourcentage ... (' de ce qui restera disponible sur les bénéfices nets de la société, c. à. d. sur les produits, déduction faite des frais généraux, des charges sociales, des amortissements industriels') serait calculé déduction faite de la provision constituée pour renouvellement de stock ...
- 198) Ebenda, S. 16: ... ne constituent pas des bénéfices nets ceux qui sont amputés de charges ou prélèvements et ne peuvent ainsi être intégrés dans l'actif disponible; ... les provisions constituées pour renouvellement de stocks revêtent ce caractère, non seulement au point de vue fiscal, mais encore d'une manière général.
- 199) M. Lecerclé, a. a. O., S. 61:
 ... la formule manque de souplesse et elle ... peut être préjudiciable aux entreprises qui accroissent leurs moyens de production, par exemple par mise en train de fabrications nouvelles. Il serait légitime d'autoriser ces entreprises à augmenter leur stock de départ, pour tenir compte des stocks nouveaux dont elles ont besoin en vue de faire face à leur activité supplémentaire.
- 200) P. Bosvieux, a. a. O., S. 278:
 Les entreprises industrielles et commerciales n'ont pas manqué, lorsque

les résultats de leurs exercices la leur permettaient, d'entrer dans la voie si largement ouverte par le législateur, et nombreuses sont celles qui ont créé, au passif de leur bilan, selon le vocable couramment admis, 'des provisions de renouvellement' ...

- 201) Rapport général de la section Fiscalité et Comptabilité du Congrès International de Comptabilité 1948, zit. n. L. Chardonnet, a. a. O., S. 103:

Ce régime (du décret du 30/1/1941) était de nature à permettre de constituer des provisions d'importance suffisante.

- 202) P. Iff, a. a. O., S. 146:

La fixation d'indices inférieurs aux indices de hausse réelle par l'administration fiscale.

- 203) Rapport général de la section Fiscalité et Comptabilité du Congrès International de Comptabilité 1948, zit. n. L. Chardonnet, a. a. O., S. 103:

... l'administration ne tarda pas à fixer des indices qui ne correspondaient plus aux variations constatées dans les prix de gros des produits industriels.

- 204) M. Lecerclé, a. a. O., S. 101:

... dans un but de défense monétaire et pour fournir au Trésor les ressources immédiates dont il a besoin ...

- 205) H. Villard, a. a. O., S. 49:

... nombre d'entreprises qui avaient jusqu'alors constitué la provision de renouvellement des stocks, ont préféré conserver leurs disponibilités, en payant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, plutôt que de les bloquer.

- 206) Loi No 52-401 du 14 avril 1952, zit. n. J. O. 8/5/1952, S. 4715:

Toutefois, suivant les modalités fixées par décret pris en conseil d'Etat, l'évaluation ainsi obtenue est réduite en vue de permettre le maintien ou la reconstitution en franchise d'impôt du stock indispensable au fonctionnement de l'entreprise ...

- 207) Note No 2663 du 16 mai 1952, zit. n. B. C. D. 1952, S. 289:

- d'une part, en cas de hausse des cours, exclusion des bénéfices imposables des entreprises la fraction des bénéfices qu'elles ont été obligées d'investir dans leurs stocks;
- d'autre part, en cas de raréfaction des matières, permettre aux entre-

prises de mettre en réserve les sommes nécessaires à la reconstitution ultérieure de leurs stocks.

- 208) Décret No 52-510 du 7 mai 1952 (Siehe auszugsweisen Abdruck auf S. XXXVII nachfolgend.)
- 209) Note No 2663 du 16 mai 1952, a.a.O., S. 297:
 ... l'excédent de réduction - qui présente alors le caractère d'une véritable provision pour renouvellement des stocks - doit obligatoirement figurer au passif du bilan sous forme de dotation.
- 210) F. Bied-Charreton, a.a.O., S. 378:
 Cette définition, qui peut paraître arbitraire à première vue, a néanmoins de bonnes raisons de correspondre à une réalité économique. L'année 1949 avait vu une stabilisation marquée de l'économie; les prix avaient cessé de monter; après avoir été 'soufflés' pendant plusieurs années, les stocks étaient revenus à un niveau normal. Vers la fin de 1950, les prix avaient recommencé à monter, mais cette tendance ne s'était pas encore marquée dans la plupart des bilans industriels. En prenant la moyenne des deux inventaires, on peut donc aboutir sans équivoque possible à un ordre de grandeur convenable; il est possible de vérifier sur de nombreux bilans que le stock-outil auquel on aboutit ainsi correspond à peu de chose près avec celui qui résulte de l'application de la formule ci-dessous.
- 211) Ebenda, S. 379: ... les coefficients fixées par l'arrêté sont en général légèrement inférieurs aux hausses effectives.
- 212) Ebenda, S. 380: ... que le point de départ peut être bien difficile à faire entre la hausse d'origine économique et celle qui est due à des causes proprement monétaire.
- 213) Ebenda, S. 379: Il ne paraît pas tellement indiqué de vouloir assurer les entreprises contre les conséquences de toutes les variations de prix. Celles-ci font partie des risques auxquels les entreprises ont à faire face normalement et qui justifient le profit.
- 214) G. Bruendler, a.a.O., S. 45:
 Le législateur a entériné cette manière de voir puisqu'il a accepté que les entreprises créent des décotes pour maintien du stock indispensable avec des coefficients variables selon les hausses plus ou moins importantes survenues pour certaines matières premières ...

- 215) G. Bruendler, a.a.O., S. VII (Vorwort Gael Faen):

Le législateur a sans doute fait fausse route en entrant dans la voie, d'ailleurs infiniment tortueuse, comme le savent les praticiens, de 'la décote pour maintien du stock indispensable', au lieu de se borner à prévoir la réévaluation périodique des stocks d'entrée sur la base des mouvements de l'indice général des prix.

- 216) J. Thielland, a.a.O., S. 318:

L'on sait que dans ce cas, les bénéfices dégagés sont partiellement fictifs, et le législateur a pensé qu'il fallait faire échapper à l'impôt au moins la fraction de ceux-ci nécessaire à la reconstitution quantitative du stock indispensable au fonctionnement de l'entreprise afin de lui conserver son potentiel économique. A ce point de vue la provision constituée par la loi du 14/4/1952 et le décret du 7/5/1952 atteint bien le but poursuivi.

- 217) F. Bied-Charreton: Les stocks, la hausse des prix et le Fisc, B.C.D., 1951, S. 212:

... l'exonération des plus-values est faite en faveur de l'entreprise et non de l'entrepreneur. Il s'agit d'une mesure de caractère économique destinée à sauvegarder le maintien de la productivité des entreprises, le revenu personnel de l'entrepreneur ne devant aucunement en être avantagé.

- 218) B. Petit, a.a.O., S. 298:

... dont le but est de faire apparaître la situation des valeurs actives et passives en francs de l'époque considérée.

- 219) Vgl. Stat. Et. fin. No 75/1955, S. 224.

- 220) P. Coulbois: Aménagements fiscaux, R. Sci. Lég. fin. No 4/1953, S. 788:

En application de ces textes, de nombreuses entreprises avaient dû conserver inutilisée une fraction de la décote ou de la dotation afférente à leurs exercices 1951 ou 1952.

- 221) Lt. Stat. Et. fin. No 49/1953, S. 9.

- 222) Lt. Stat. Et. fin. No 62/1954, S. 133.

- 223) Lt. Stat. Et. fin. No 75/1955, S. 235

- 224) Lt. Stat. Et. fin. No 87/1956, S. 34.

225) Vgl. Stat.Et.fin. No 87/1956, S. 345.

II. Die hauptsächlichen Gesetze und Dekrete zur Steuerbegünstigung der Vorratsvermögenserhaltung in Frankreich (Auszüge aus den Originaltexten)

1. Décret du 30 janvier 1941 relatif aux provisions pour renouvellement des stocks (J. O. 30/1/1941)

Article Premier. - Pour la détermination du bénéfice réel servant de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et au calcul des excédents de bénéfices soumis au prélèvement temporaire prévu par la loi du 30 janvier 1941, les stocks sont évalués conformément aux règles prévues par le présent décret.

Les provisions constituées conformément à ces règles en vue du renouvellement du stock de départ sont distraites des bénéfices imposables. Elles font l'objet d'une compte figurant au passif du bilan sous la rubrique 'Provisions pour renouvellement du stock de départ'.

Art. 2. - 1) Le stock de départ est le stock existant au dernier inventaire dressé avant le 1^{er} septembre 1939.

En ce qui concerne ce stock, les évaluations sont, s'il y a lieu, rétablies au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient.

La plus-value dégagée par cette réévaluation est exclue des bases du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices. Elle est distraite également, pour l'application de ce prélèvement, des bénéfices de la période de comparaison.

Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, cette plus-value est rapportée, à raison d'une cinquième chaque année, aux bénéfices imposables au titre de chacune des années 1941 à 1945. (...)

2) En ce qui concerne les entreprises créées après le 31 août 1939 ou n'ayant pas encore fait d'inventaire à cette date, le stock de départ est le stock existant lors du premier inventaire. Ce stock est évalué au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient.

Art. 3. - A la clôture de chaque exercice suivant, l'estimation du stock existant est établie au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier est in-

férier au prix de revient.

L'évaluation ainsi obtenue doit figurer au bilan.

Du bénéfice net déterminé en tenant compte de cette évaluation peut être retranchée, jusqu'à concurrence du montant de ce bénéfice net, une provision correspondant à l'accroissement en valeur, au cours de l'exercice, du stock initial supposé constant en quantité.

Cette provision est calculée ainsi qu'il est indiqué à l'article 4 ci-après.

Art. 4. - A la clôture de chaque exercice, le montant total de la provision pour renouvellement des stocks est limité au produit obtenu en multipliant l'évaluation du stock de départ effectuée conformément aux prescriptions de l'article 2 cidessus par des coefficients correspondant aux variations constatées depuis l'année de l'inventaire de départ dans les prix de gros des matières, approvisionnements ou marchandises formant le stock initial.

La différence entre ce chiffre et le total des provisions déjà constituées au titre des précédents exercices représente la provision susceptible d'être imputée sur l'exercice considéré conformément aux dispositions de l'article 3 qui précède.

En cas de baisse de prix la provision antérieurement constituée est ramenée au montant du chiffre déterminé ainsi qu'il est indiqué ci-dessus et la différence est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice.

Les indices d'après lesquels sont calculés les coefficients prévus au premier alinéa du présent article sont fixés chaque année par arrêté du Ministre Secrétaire d'Etat aux Finances après avis du comité central de surveillance des prix.

Art. 5. - En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les provisions pour renouvellement du stock de départ figurant au dernier bilan sont considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable dans les conditions fixées par l'article 26 du code général des impôts directs.

2. Loi N° 48-809 du 13 mai 1948 (J. O. 14/5/1948)

Art. 6. - En ce qui concerne les entreprises ayant pour l'objet la fabrication ou la vente après transformation de matières, produits ou marchandises, le taux de l'impôt dû au titre de 1948 est provisoirement réduit de moitié pour la fraction du bénéfice qui est investie dans les approvisionnements nécessaires à l'exploitation.

Cette fraction est égale à la différence entre les valeurs des stocks, déterminées conformément à l'article 17 du code général des impôts directs à la clôture et à l'ouverture de l'exercice clos en 1947.

La fraction du bénéfice imposé au taux réduit ne pourra dépasser la différence

entre la valeur du stock à la date de clôture de l'exercice 1946 et le chiffre obtenu en multipliant cette valeur par le coefficient d'augmentation de l'indice des prix de gros industriels aux dates respectives de clôture des exercices 1947 et 1946.

Toutefois, la fraction imposée au taux réduit en vertu des dispositions du présent article ne peut pas dépasser la moitié du bénéfice imposable. (...)

L'impôt correspondant à la réduction ainsi accordée sera mis en recouvrement en 1953, dans le cas et dans la mesure où la valeur du stock existant à la clôture de l'exercice terminé en 1952 sera inférieure au chiffre obtenu en multipliant la valeur du stock à la date du bilan de l'exercice 1946 par le rapport de l'indice des prix de gros industriels aux dates respectives de clôture des exercices 1952 et 1946, et uniquement dans ce cas.

Le montant de l'impôt différé deviendra exigible immédiatement en cas de cession ou de cessation d'entreprise.

3. Décret No 48-1986 du 9 décembre 1948 (J.O. 1/1/1949)

Art. 280. - I. - Le bénéfice net des exercices clos en 1948 peut, en ce qui **concerne** les entreprises ayant pour objet la fabrication ou la vente après transformation de matières, produits ou marchandises, être déterminé sous déduction d'une dotation par débit du compte d'exploitation à un compte d'approvisionnement technique. Le montant de cette dotation ne peut dépasser ni la différence entre les valeurs de stocks déterminées conformément aux dispositions de l'article 10, à la clôture et à l'ouverture dudit exercice, ni la moitié de la valeur du stock à la clôture de cet exercice.

II. - Cette dotation est taxée pour la moitié de son montant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés.

III. - L'impôt sur le revenu des personnes physiques ou l'impôt sur les sociétés correspondant à la différence entre la cotisation qui aurait été due au titre de 1949 à raison du total formé par le bénéfice net et la dotation susvisée et l'imposition effectivement établie en vertu du paragraphe précédent sera mis en recouvrement en 1954 dans le cas et dans la mesure où la valeur du stock existant à la clôture du dernier exercice terminé avant le 1^{er} janvier de ladite année sera inférieure au chiffre obtenu en multipliant la valeur du stock à la date du bilan de l'exercice 1948 par le rapport des indices moyens des prix de gros industriels des années 1953 et 1948.

Il deviendra exigible immédiatement en cas de cession ou de cessation d'entreprise.

IV. - Un décret fixera les conditions dans lesquelles une dotation de même nature que celle qui est visée par le présent article pourra être constituée, en ce qui concerne les entreprises commerciales, compte tenu de la durée normale de renouvellement des stocks ainsi que la fraction de cette dotation qui sera soumise à l'impôt dans les conditions prévues aux paragraphes 2 et 3 ci-dessus.

Décret No 49-367 du 17 mars 1949 (J. O. 19/3/1949)

Article Premier. - Les entreprises commerciales dont la durée normale de rotation du stock est égale ou supérieure à un mois sont autorisées à déduire le bénéfice de leur exercice clos en 1948, sous déduction d'une dotation, par débit du compte d'exploitation à un compte d'approvisionnements techniques. En ce qui concerne les entreprises pour lesquelles la durée de rotation du stock est égale ou supérieure à six mois, le montant de cette dotation ne peut dépasser ni la différence entre les valeurs des stocks déterminés conformément aux dispositions de l'article 10 du décret No 48-1986 du 9 Décembre 1948, à la clôture et à l'ouverture de l'exercice 1948, ni la moitié de la valeur du stock à la clôture de cet exercice.

En ce qui concerne les entreprises pour lesquelles la durée de rotation du stock est inférieure à six mois, le montant maximum de la dotation est fixé :

A 75 p. 100 du chiffre limite obtenu en application des dispositions de l'alinéa qui précède, si la durée normale de rotation du stock est égale ou supérieure à trois mois;

A 50 p. 100 du même chiffre, si cette durée est inférieure à trois mois mais égale ou supérieure à deux mois;

A 25 p. 100 du même chiffre, si cette durée est inférieure à deux mois mais au moins égale à un mois.

Art. 2. - Pour l'application de l'article 1^{er} ci-dessus, la durée normale de rotation du stock d'une entreprise est forfaitairement exprimée en mois par le chiffre obtenu en divisant le nombre de mois compris dans l'exercice clos en 1948 par le rapport existant entre, d'une part, le prix de revient des marchandises vendues au cours dudit exercice et, d'autre part, la moyenne arithmétique des valeurs des stocks déterminées conformément aux dispositions de l'article 10 du décret du 9 décembre 1948 à la clôture et à l'ouverture de cet exercice. Le prix de revient des marchandises vendues est égal à l'excédent sur la valeur du stock de clôture de l'exercice 1948 du total constitué par le prix de revient des marchandises achetées au cours de cet exercice et la valeur du stock d'ouverture du même exercice.

Décret No 50-1261 du 6 octobre 1950 (J.O. 10/10/1950)

Art. 2. - 1) Les entreprises industrielles et commerciales dont la durée de rotation du stock est au moins égale à un mois sont autorisées à déterminer le bénéfice de leur premier exercice clos en 1949 sous déduction d'une dotation, par débit du compte d'exploitation, à un compte d'approvisionnements techniques.

2) Lorsque la durée normale de rotation du stock est au moins égale à six mois, ce dotation ne peut dépasser:

Ni la différence entre les valeurs des stocks, déterminées conformément aux dispositions du § 3 de l'article 38 du code général des impôts, à la clôture et à l'ouverture du 1^{er} exercice arrêté en 1949;

Ni la différence entre la valeur du stock de clôture de cet exercice, diminuée de 15 p. 100 et le chiffre obtenu en appliquant à cette valeur, compte non tenu de la diminution susvisée, le rapport des indices moyens des prix de gros industriels pendant la durée normale de rotation du stock précédant respectivement l'ouverture et la clôture dudit exercice. (...)

5) La dotation constituée en application des dispositions qui précèdent est taxée pour cinq huitièmes de son montant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés.

Elle est en totalité exonérée de la taxe sur les bénéfices non distribués, prévue à l'article 234 du code général des impôts.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques ou l'impôt sur les sociétés correspondant à la différence entre, d'une part, la cotisation qui aurait été due au titre de 1949 à raison du total formé par le bénéfice net et la dotation susvisée et, d'autre part, l'imposition effectivement établie ainsi que la taxe sur les bénéfices non distribués correspondant à la totalité de la dotation constituée seront mis en recouvrement en 1955 dans le cas et dans la mesure où la valeur du stock existant à la clôture du dernier exercice terminé avant le 1^{er} janvier de ladite année sera inférieure au chiffre obtenu en multipliant la valeur du stock à la date du bilan du premier exercice arrêté en 1949 par le rapport des indices moyens des prix de gros industriels pendant la durée normale de rotation du stock précédant respectivement la clôture du dernier exercice arrêté avant le 1^{er} janvier 1955 et celle de l'exercice 1949. Il deviendra exigible immédiatement en cas de cession ou de cessation d'entreprise.

4. Décret No 51-308 du 8 mars 1951 (J. O. 10/3/1951)

Art. 1^{er}. - Les entreprises exerçant au 1^{er} janvier 1951 une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques d'après leur bénéfice réel ou à l'impôt sur les sociétés, sont autorisées, dans les conditions fixées par le présent décret, à déterminer le bénéfice imposable de leur exercice clos en 1950 sous déduction d'une fraction des bénéfices investis dans les stocks au cours de cet exercice.

Art. 2. - La déduction prévue à l'article 1^{er} ci-dessus peut s'élever au plus faible des deux chiffres obtenus en appliquant les coefficients fixés forfaitairement d'après l'évolution des prix de gros en 1950 et indiqués à l'article 4 ci-après. Ces coefficients sont appliqués à la valeur des matières premières ou produits visés audit article, existant en stock respectivement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice 1950 et évalués à chacune de ces dates conformément à la règle posée à l'article 38-3 du code général des impôts.

Toutefois, en ce qui concerne les matières premières brutes visées à l'article 4, ladite éduction peut, à la demande de l'entreprise, être fixée au chiffre obtenu en multipliant, par les quantités existant à l'ouverture de l'exercice 1950 ou, si elles sont inférieures, par les quantités existant à la clôture dudit exercice, la différence entre la valeur unitaire de la matière considérée à la clôture de l'exercice 1950 et la valeur unitaire augmentée d'un dixième de cette matière à l'ouverture du même exercice.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne sont applicables qu'aux entreprises dont la comptabilité permet de déterminer à tout moment les quantités exactes de matières premières de chaque catégorie et les valeurs unitaires correspondantes.

Art. 3. - La réfaction prévue aux articles 1^{er} et 2 ci-dessus peut, au choix des entreprises, être opérée soit sous forme de décote appliquée à la valeur, déterminée à la clôture de l'exercice 1950 conformément aux dispositions de l'article 38-3 du code général des impôts, des matières premières et produits considérés, soit en constituant au passif du bilan une dotation égale au montant de la déduction autorisée.

Quel que soit le mode de présentation adopté, la valeur unitaire des matières ou produits dont il est fait état pour déterminer les bénéfices des exercices ultérieurs, est fixée après application de la déduction effectuée conformément au présent décret. (...)

Art. 4. - La liste des matières premières ou produits pouvant donner lieu, à la clôture de l'exercice 1950, à l'application d'une décote ou d'une do-

tation ainsi que le montant maximum de cette décote ou de cette dotation calculé suivant la règle prévue au premier alinéa de l'article 2 ci-dessus sont fixés conformément au tableau ci-après:

MATIERES OU PRODUITS pouvant donner lieu à l'application d'une décote ou à constitution d'une dotation	POURCENTAGE MAXIMUM de la décote ou de la dotation par rapport à la valeur d'inventaire des matières premières et pro- duits considérés	
	A l'ouverture de l'exercice	A la clôture de l'exercice 1950
	1950	
	p. 100	p. 100
I. - MATIERES PREMIERES BRUTES		
Caoutchouc	200	65
Textiles		
Laine, chiffons, effilochés	90	45
(...)	(...)	(...)

Art. 5. - Le montant de la décote ou de la dotation obtenu dans les conditions prévues aux articles 1^{er}, 2 et 4 ci-dessus, ne peut, en aucun cas, dépasser la différence entre les valeurs globales des stocks déterminées conformément aux dispositions de l'article 38-3 du code général des impôts à la clôture et à l'ouverture de l'exercice 1950.

5. Décret No 52-510 du 7 mai 1952 fixant les règles fiscales d'évaluation des stocks pour l'application de l'article 40 de la loi No 52-401 du 14 avril 1952

Art. 1^{er}. - Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques d'après leur bénéfice réel ou à l'impôt sur les sociétés sont, en vue du maintien ou de la reconstitution du stock indispensable à leur fonctionnement, autorisées, pour l'établissement de leur bénéfice imposable à partir des exercices clos en 1951, à réduire, dans les conditions fixées par le présent décret, l'évaluation de leurs stocks calculée au prix de revient conformément à l'article 38-3 du code général

des impôts.

Art. 2. - Le stock indispensable au fonctionnement de l'entreprise est forfaitairement fixé:

- a) Pour les matières premières brutes à la moyenne des quantités de ces matières, inventoriées à la clôture des exercices 1949 et 1950;
- b) Pour les produits demi-finis, les produits finis et les approvisionnements, sous réserve de l'option prévue à l'article 9 à la moyenne des valeurs au prix de revient desdits produits et approvisionnements en stock à la clôture des exercices 1949 et 1950. (...)

Art. 3. - 1. Pour les entreprises qui n'ont pas clos d'exercices au cours des années de référence et pour celles qui ont été créées après le 31 décembre 1950, le stock indispensable est constitué, suivant les cas prévus à l'article 2, par les quantités ou la valeur des matières, produits et approvisionnements existant lors du premier inventaire dressé après le 31 décembre 1950.

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises nouvelles, le stock indispensable est, à partir du cinquième exercice, fixé aux quantités ou valeurs constatées à la clôture de leur premier exercice. (...)

Art. 4. - 1. Le stock indispensable déterminé conformément aux dispositions de l'article 2 ci-dessus est révisé tous les quatre ans et ajusté d'après la moyenne des stocks existant à la clôture des trois exercices précédant celui pour lequel la révision est effectuée. (...)

2. Le stock indispensable peut, à la diligence du chef d'entreprise ou de l'inspecteur des contributions directes, faire l'objet d'une révision exceptionnelle lorsque les conditions d'exploitation de l'entreprise ont subi des modifications importantes et notoires entraînant une diminution ou une augmentation durable du stock indispensable. Dans ce cas, le nouveau stock indispensable est déterminé d'après la moyenne des stocks existant à la clôture des trois exercices antérieurs.

En ce qui concerne les entreprises dont le stock indispensable est exprimé en quantités, la révision sera de droit lorsqu'il aura été constaté au cours de deux exercices consécutifs de douze mois, pour l'ensemble des produits compris dans le stock indispensable, une modification d'au moins 10 p. 100 des quantités produites par rapport à la moyenne des quantités fabriquées durant les années retenues en vue de la détermination de ce stock. Dans ce cas, le pourcentage moyen d'augmentation ou de réduction constaté pour les deux exercices considérés sera appliqué dès la clôture du second exercice au stock indispensable précédemment fixé; toutefois, le nouveau stock indispensable sera limité, s'il y a lieu, à la moyenne des stocks inventoriés à la clôture desdits exercices.

Art. 5. - 1. En cas de cession d'un établissement, de cession ou de cessation d'une branche d'activité, le stock indispensable est immédiatement réduit de manière à ne tenir compte que des matières, produits et approvisionnements se rapportant aux établissements ou activités conservés. (...)

2. En cas de création d'un établissement ou d'une branche d'activité, il est fait application pour ce nouvel établissement ou cette nouvelle branche d'activité des règles prévues à l'article 3 (§ 1^{er}) pour les entreprises créées après le 31 décembre 1950.

Art. 6. - A la clôture de l'exercice 1951 et de chacun des exercices suivants, le montant de la réduction prévue à l'article 1^{er} ne peut dépasser, sous réserve des dispositions de l'article 7 ci-après, le montant de la décote ou de la dotation qui a été ou qui aurait pu être appliquée ou constituée à la clôture de l'exercice 1950 en conformité du décret no 51-308 du 8 mars 1951, augmentée ou diminuée, selon le cas:

- a) En ce qui concerne les matières premières brutes, du chiffre obtenu en multipliant les quantités de matières premières constituant le stock indispensable par la différence entre le prix de revient unitaire de chacune de ces matières à la clôture de l'exercice considéré et son prix de revient unitaire à la clôture de l'exercice 1950 ou, dans les cas visés au paragraphe 1 de l'article 3 ci-dessus, à la date de l'inventaire d'après lequel a été fixé le stock indispensable initial;
- b) En ce qui concerne les produits demi-finis, les produits finis et les approvisionnements, de la différence entre, d'une part, le chiffre obtenu en appliquant au prix de revient du stock indispensable, déterminé dans les conditions prévues à l'article 2 ci-dessus des indices fixés annuellement par décret en fonction de la variation des prix de gros industriels intervenu depuis le deuxième semestre de 1950, ou, dans les cas visés au paragraphe 1 de l'article 3, depuis l'époque de l'inventaire d'après lequel a été fixé le stock indispensable, et, d'autre part, ledit prix de revient.

Art. 7. - Lorsque le stock indispensable a été révisé dans les conditions prévues à l'article 4 ci-dessus, le montant de la réduction ne peut dépasser, à la clôture de l'exercice pour lequel la révision a été effectuée et de chacun des exercices suivants, la réduction qui a été ou qui aurait pu être appliquée à la clôture de l'exercice précédent la révision augmentée ou diminuée:

En ce qui concerne les matières premières brutes, du chiffre obtenu en multipliant les quantités de matières premières constituant le nouveau stock indispensable par la différence entre le prix de revient unitaire de chacune de ces matières à la clôture de l'exercice considéré et son prix de revient unitaire à la

clôture de l'exercice précédent celui pour lequel la revision a été effectuée; En ce qui concerne les produits demi-finis, les produits finis et les approvisionnements, de la différence entre, d'une part, le chiffre obtenu en appliquant au prix de revient du nouveau stock indispensable déterminé dans les conditions prévues à l'article 4 ci-dessus les indices fixés par décret en fonction de la variation des prix de gros industriels intervenue depuis l'année antérieure à celle de la revision du stock indispensable et, d'autre part, ledit prix de revient.

Art. 8. - Dans le cas d'entreprises arrêtant leurs écritures à une date autre que le 31 décembre, il est fait application, en ce qui concerne les produits demi-finis, les produits finis et les approvisionnements, des indices résultant du dernier décret publié à cette date.

Art. 9. - Par dérogation aux dispositions des articles 2, 6 et 7 qui précèdent, les entreprises peuvent, en ce qui concerne tout ou partie de leurs produits demi-finis et finis et de leurs approvisionnements, faire application, pour le calcul de la réduction afférente à ces produits et approvisionnements, des dispositions prévues auxdits articles pour les matières premières brutes, lorsque les inventaires permettent d'en déterminer les quantités exactes par catégories et à condition que les produits et approvisionnements existant à la clôture de chaque exercice soient comparables en nature et en qualité à ceux composant le stock de base.

L'option pour ce mode de calcul est irrévocable.

Art. 10. - 1. La réduction prévue aux articles 1^{er} à 9 ci-dessus peut, sous réserve des dispositions du paragraphe 2 ci-après, être opérée soit sous forme de décote, appliquée à la valeur, établie au prix de revient, du stock de clôture de chaque exercice, soit en constituant en franchise d'impôt au passif du bilan une dotation égale au montant de la réduction autorisée. Dans le cas où l'entreprise procède par voie de décote, le stock de clôture de chaque exercice doit être repris à l'ouverture de l'exercice suivant pour sa valeur après application de la décote.

Dans le cas où l'entreprise procède par voie de dotation, la différence entre la limite maxima déterminée dans les conditions fixées aux articles 6 et 7 et le total des dotations déjà constituées au titre des précédents exercices représente la dotation qui peut être imputée sur les résultats de l'exercice. Les dotations antérieurement constituées sont, s'il y a lieu, ramenées à la limite susvisée en rapportant l'excédent au bénéfice imposable de l'exercice.

2. Lorsque la différence entre les réductions appliquées à l'évaluation des

stocks à la clôture de deux exercices consécutifs est supérieure à la différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture du dernier de ces exercices, l'excédent doit obligatoirement apparaître sous forme de dotation au passif du bilan.

Art. 11. - En cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de décès de l'exploitant, la dotation figurant au dernier bilan est considérée comme un élément du bénéfice immédiatement imposable dans les conditions fixées par les articles 201 et 204-2 du code général des impôts.

Il en est de même dans le cas où l'entreprise a cédé la totalité de son stock autrement que par voie d'apport en société et a changé d'objet ou de mode d'exploitation.

Toutefois, lorsque l'exploitation du fonds est continuée dans les conditions prévues aux articles 41 et 210 du code général susvisé, la dotation n'est pas rapportée au bénéfice imposable dans la mesure où elle demeure justifiée à la date de la cession ou du décès. (...)

Art. 12. - Lorsque la valeur réelle des matières, produits demi-finis, produits finis et approvisionnements en stock au jour de l'inventaire est inférieure au prix de revient diminué de la décote ou de la dotation constituée en application des dispositions du présent décret, l'entreprise peut, à due concurrence, constituer une provision pour dépréciation. (...)

Art. 14. - 1. En ce qui concerne les exercices clos en 1951 et - pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés - les exercices clos au cours des neufs premiers mois de 1952, le montant du complément de décote ou de dotation qui peut être appliqué ou constitué en vertu des dispositions des articles 6 et 10 du présent décret est limité aux cinq dixièmes du chiffre maximum que ce complément de décote ou de dotation peut atteindre.

Toutefois, les entreprises sont autorisées à appliquer ou à constituer dans la limite du chiffre maximum ci-dessus visé un complément de décote ou de dotation supérieur au chiffre prévu à l'alinéa précédent, à la condition que le bénéfice imposable demeure au moins égal à 115 p. 100 de celui de 1950 ajusté, s'il y a lieu, à la durée de l'exercice considéré.

2. Lorsque par suite de l'évolution des prix en 1951, une partie de la décote ou de la dotation appliquée ou constituée au titre de l'exercice 1950 doit être rapportée au bénéfice imposable, elle peut, sur la demande de l'entreprise, être rattachée à raison de cinq dixièmes aux résultats de l'exercice 1951 et de cinq dixièmes aux résultats de 1952.

III. Alphabetisches Quellenverzeichnis

1. Literatur

- Batardon, L. : L'inventaire et le bilan, Paris 1950.
 . Doctrine et technique comptable, Paris 1953.
 - Considérations critiques sur le plan comptable, Paris 1954.
- Bequart, G. : Rotation du capital, le stock, étude technique et pratique, Paris 1942.
- Bisson, A. : L'inflation française, Paris 1953.
- Blancher, R. : Les impôts des entreprises industrielles et commerciales, Paris 1954.
- Bourquin, M. : Traité de comptabilité industrielle, Paris 1954.
- Bründler, G. : Bénéfice réel en fonction du pouvoir d'achat, Paris 1954.
- Brunner, L. : Les stocks, leur contrôle, la comptabilité matière, Paris 1950.
- Caujolle, P. : Le droit pénal des affaires, Paris 1942.
- Chardonnet, L. : Traité théorique et pratique de technique comptable approfondie, Paris 1951.
 - Traité théorique et pratique de comptabilité industrielle, Paris 1953.
- Dalsace, A. : Essai sur la structure des bilans, Thèse Paris 1944.
 - Le bilan, sa structure, ses éléments, Paris 1946.
 - Le bilan, le compte de profits et pertes, le compte d'exploitation, Paris 1947.
 - Manuel des sociétés anonymes, Paris 1955.
- Danty-Lafrance, J. : Le prix de revient, Paris 1948.
- Dubois, A. : Des bilans véridiques malgré l'inflation, Paris 1948.
- Fourastié, J. : La comptabilité, Paris 1954.
- Gain, R. - Delaisi, P. : Les sociétés à responsabilité limitée, Paris 1949.
- Iff, P. : Les méthodes d'évaluation des stocks avec application au cas d'instabilité monétaire, Diss. Bern 1953.

- Joly, A.: La revision des bilans, Paris 1949.
- Laubie, A.: Le bilan, Paris 1950.
- La revision des bilans, Paris 1951.
- Lauffenburger, H.: Les finances de 1939 à 1945, Paris 1947.
- Lebas, P.: La gestion des stocks, Paris 1952.
- Lecerclé, J.: Bilans et monnaie, Thèse Paris 1946.
- Lecerclé, M.: Les provisions pour renouvellement des stocks, de l'outillage et du matériel, Paris 1943.
- Marbot, G.: La législation fiscale, Paris 1953.
- Masson, R.: Provisions pour renouvellement des stocks, Paris 1944.
- Ottermann, M. J.: Bilanzwert und Bilanzgewinn im französischen betriebswirtschaftlichen Schrifttum, Bühl 1937.
- Petit, B.: La technique comptable supérieure, Paris 1953.
- Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, Bremen 1948.
- Strohl, P.: Introduction à la comptabilité des entreprises, Paris 1949.
- Tabet, J.: Bénéfice comptable et revenu d'entreprise, Paris 1953.
- Thielland, J.: Traité de comptabilité technique, juridique, économique, Paris 1954.
- Trotabas, L.: Précis de science et législation financières, Paris 1944.
- Villard, H.: L'exactitude et la sincérité des bilans, Paris 1947.
- Wormser, R.: Gestion des stocks commerciaux, Paris 1948.

Institut technique des salaires: Mesure des stocks et du capital, Paris 1948.

Ministères des Finances, du Budget et des Affaires Economiques:

Inventaire de la situation financière, Paris 1946.

- Inventaire de la situation financière, Paris 1951.

Ministère des Finances: Plan comptable général, Paris 1950.

- - -

Artikel mit Angabe des Verfassers:

- | | |
|---------------------|--|
| Aufermann, E.: | Die Handels-, Steuer- und Preisbilanzen, in Annales Universitatis Saraviensis, No. 1/52, S. 4 ff. |
| - | Französische Fachausdrücke des Verrechnungswesens, in No. 2/54, S. 13-14. |
| - | Eiserner Bestand und Vorratsvermögen, in No. 11-12/55, S. 19 ff. |
| Bied-Charreton, F.: | Les stocks, la hausse des prix et le Fisc, in B. C. D. 1951, S. 290 ff. |
| - | Le nouveau régime de détaxation permanente des plus values sur stocks, in B. C. D. 1952, S. 377 ff. |
| Bosvieux, P.: | Du droit des différents participants aux bénéfices sur les provisions constituées pour renouvellement du stock de départ, in J. S. Heft Okt. -Dez. /1942, S. 277 ff. |
| Cordonnier, P.: | De l'emploi des réserves à l'augmentation du capital social, in J. S. Heft April-Juni/1943, S. 86 ff. |
| Coulbois, P.: | Chronique de la législation fiscale, in R. Sci. Lèg. fin. No. 1/51, S. 158 ff., No. 3/51, S. 548 ff., No. 4/51, S. 791 ff., No. 4/52, S. 863 ff. |
| - | Capital et impôt sur le revenu, in R. Sci. Lèg. fin. No. 2/52, S. 351 ff. |
| - | Aménagements fiscaux au cours du 1 ^{er} semestre 1953, in R. Sci. Lèg. fin. No. 4/53, S. 787 ff. |
| Dufour, J.: | Droit économique et droit fiscal, in R. Sci. Lèg. fin. No. 4/53, S. 705 ff. |
| Guiton, J.: | Die Inflation in Frankreich, in Europa-Archiv, No. 24/51, S. 4574 ff. |
| Le Roy, M.: | Un siècle de contributions directes 1850-1950, in B. C. D. 1950, S. 185 ff. |
| Meyer, W.: | Scheingewinnbesteuerung in Frankreich, in "Der Wirtschaftstreuhänder", Heft 6-7/1953, S. 112 ff. |

Artikel ohne Angabe des Verfassers:

"La Documentation Française"

Reihe "Notes et Etudes Documentaires":

Aperçu sur le système fiscal français, No. 2075 v. 17. 9. 55.

Reihe "Problèmes Economiques":

L'or et le niveau du franc, in No. 72 v. 17. 5. 49, S. 9 ff.

"La Revue Fiduciaire" (früher "Bulletin Fiduciaire"):

Informations économiques, in No. 245/12/48, No. 251/6/49,
No. 256/11/49, No. 259/2/50, No. 260/3/50, No. 270/1/51,
No. 280/11/51, No. 281/12/51, No. 285/4/52, No. 287-88/7-8/52,
No. 290/10/52, No. 301/9/53, No. 303/11/53.

- Problèmes de trésorerie, in No. 234/12/47, S. 5 ff.
- Le bilan fiscal, Tome I, L'évaluation fiscale des stocks, No. 292/12/52.
- La réforme des taxes sur le chiffre d'affaires, No. 311-312/7-8/54.
- Décote ou dotation sur les stocks, No. 60 v. 9. 3. 1955.
- Guide des taxes sur le chiffre d'affaires, Tome I, Taxe sur la valeur ajoutée, No. 321/6/55.

"Le Tableau Fiscal et Juridique":

Comment d'après la réforme fiscale établir votre bilan au 31/12/1948 (?)
in No. 3/3/1949, S. 67 ff.

"Die Saar-Wirtschaft":

Kontenrahmen-Theorien, in No. 10/54, S. 11-12.

- Die "Société à responsabilité limitée", in No. 15-16/54, S. 10 ff.
- Die Bilanz der französischen Aktiengesellschaft, in No. 18/54,
S. 9-10 und No. 20-21/54, S. 13.

"Statistiques et Etudes financières":

L'impôt de solidarité nationale, in No. 10/10/49, S. 731 ff.

- Statistiques des bénéfices industriels et commerciaux imposables d'après le régime du bénéfice réel. (Exercices clos en 1949), in No. 37/1/52,
S. 5 ff.
- Statistiques des bénéfices industriels et commerciaux réalisés en 1950,
in No. 49/1/53, S. 5 ff.

- Les bénéfices industriels et commerciaux déclarés en 1952.
(Régimes du bénéfice réel et du bénéfice forfaitaire), in No. 32/2/54,
S. 122 ff.
- Les bénéfices industriels et commerciaux déclarés en 1953, in No. 75/3/55,
S. 221 ff.
- Les bénéfices industriels et commerciaux déclarés en 1954, in No. 87/3/56,
S. 341 ff.
- La réglementation actuelle des prix, in No. 74/2/55, S. 113 ff.

2. Amtliche Kommentare:

Direction Générale des Contributions directes:

Circulaire	No. 2162 v. 23.4.41, B.C.D. 1941, S. 265 ff.	
	No. 2224 v. 25.4.46, B.C.D. 1946, S. 256 ff.	
	No. 2234 v. 23.6.47,)	Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes
	No. 2253 v. 10.6.49,)	
	No. 2263 v. 26.6.50,)	
	No. 2266 v. 3.11.50,)	
	No. 2268 v. 16.6.51,)	
	No. 2272 v. 29.12.51,)	6. Circulaires 2214-2234 7. Circulaires 2252-2272

Note	No. 2559 v. 23.3.51, B.C.D. 1951, S. 125 ff.
	No. 2617 v. 7.12.51, B.C.D. 1952, S. 17 ff.
	No. 2663 v. 16.5.52, B.C.D. 1952, S. 289 ff.

Etudes pratiques: L'évaluation du prix de revient des stocks, B.C.D. 1951,
S. 113 ff.

3. Gesetze und Verordnungen:

Code de Commerce (Stand 1955) mit:

Loi du 24/7/1867 "Sur les sociétés"

Loi du 7/3/1923 "Tendant à instituer des sociétés à responsabilité limitée"

Code Général des Impôts Directs	(letzter Stand vor décret
Code des Taxes sur le chiffre d'affaires	(48-1986 v. 9.12.48 "Portant
	(réforme fiscale".

Code Général des Impôts (J. O. 30/4/50, S. 4469 ff. mit Ergänzungen auf Stand 1955)

Lois, ordonnances, décrets und arrêtés - erlassen im Zeitraum 1939 bis 1955 und veröffentlicht im J. O., soweit sie Bezug auf die behandelten Stoffgebiete haben.

— — —

Lebenslauf

Ich, Peter Andersch, wurde am 21. Oktober 1929 in Heidelberg geboren.

Meine höhere Schulausbildung erhielt ich an der Oberrealschule in Landau/Pfalz und an der Heimschule Lender in Sasbach/Baden; dort legte ich im Juli 1949 die Reifeprüfung ab.

Nach einem dreisemestrigen Studium von Geschichte und Neuen Sprachen an der Universität Heidelberg studierte ich sieben Semester Betriebswirtschaftslehre an der Staatswirtschaftlichen Fakultät der Universität München und unterzog mich dort im Juli 1954 der Diplomprüfung für Kaufleute.

Während eines einjährigen Studienaufenthaltes in Frankreich fand ich Gelegenheit zur Vorbereitung meiner Dissertation.

Seit 1957 bin ich im Revisions- und Treuhandwesen tätig.

